

УДК 347.73(476)

**ДОСУДЕБНОЕ УРЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ:
ВОПРОСЫ НАУЧНОГО ОПРЕДЕЛЕНИЯ****Е.П. ЯРМОШ****(Белорусский государственный университет, Минск)**

Рассматриваются различные научно-доктринальные подходы понимания правовой природы налоговых споров, а также теоретические исследования по вопросу определения досудебного порядка урегулирования налоговых споров. Автором предлагается собственное определение понятий «налоговый спор» и «досудебное урегулирование налоговых споров». Досудебное урегулирование налогового спора определено как совокупность предусмотренных налоговым законодательством мер, предпринимаемых в системной взаимосвязи налогоплательщиками, иными участниками налоговых правоотношений и государственными органами в целях разрешения существующих между ними разногласий до обращения в судебные инстанции, в том числе на стадии проведения и оформления результатов налоговой проверки. Выделены стадии досудебного урегулирования налоговых споров.

Национальное налоговое законодательство является развивающимся, оно подвергается постоянному совершенствованию, изменению, что неминуемо влечет наличие в системе налогового права противоречий и коллизий и, как следствие, неоднозначное толкование правовых норм. С другой стороны, необходимо отметить постоянное стремление налогоплательщика к оптимизации налогообложения, часто приводящее к конфликту публичных и частных интересов. В подобных условиях налоговые споры становятся распространенным явлением, что требует установления не только четких, последовательных процедур их разрешения, но соответствующего теоретико-правового понимания.

Исследовательская часть. Для рассмотрения вопроса о досудебном порядке урегулирования налоговых споров необходимо определить, что представляет собой понятие «налоговый спор», прикладная проблематика разрешения которых базируется на соответствующих теоретико-налоговых исследованиях в русле производного характера спора от категории «конфликт». Как отмечает С.М. Миронова, с точки зрения конфликтологии спор – это одна из стадий развития конфликта, а с правовой точки зрения – одна из стадий юридического конфликта. Таким образом, «конфликт» представляет собой более широкое понятие, чем «спор» [1, с. 17]. По мнению С.А. Коваленко, причина любого правового спора заключается в убеждении одной из спорящих сторон, что поведение другой стороны неправомерно [2, с. 13].

Следует отметить, что представители советской правовой науки отрицали наличие спора о праве в делах о недоимках и штрафах, указывая, что в правоотношениях с участием органов власти они возникать не могут [3, с. 9]. В свете кардинальной трансформации политических, экономических и социальных основ государства возникли новые отношения в сфере налогообложения, конфликтность которых предопределила появление такого экономико-правового феномена, как налоговый спор.

Первоначальное понимание налогового спора в интерпретации отдельных ученых основано на его производном характере от административно-правового спора. Налоговый спор, отмечает Д.М. Щекин, по своей природе является административно-правовым (публично-правовым) спором, поэтому к нему в полной мере применимы выводы, сформулированные наукой в отношении административно-правового спора [4, с. 372]. По нашему мнению, точка зрения, отождествляющая административно-правовые и налоговые споры, является не совсем корректной ввиду их принадлежности к различным отраслям законодательства (административного и финансового) и, как следствие, различного правового регулирования (в первом случае нормами административного, во втором – нормами налогового законодательства).

Несмотря на частое использование понятия «налоговый спор», в научной литературе отсутствует единство мнений в отношении его определения. В то же время системно обобщенным элементом является его рассмотрение через категорию «разногласие». Так, Д.А. Шинкарюк определяет налоговый спор как разногласие, возникающее на основе специфических юридических фактов между налогоплательщиком (налоговым агентом) и уполномоченным государственным органом (образованием) по поводу рассмотрения законности ненормативного правового акта, решения или действия (бездействия) последнего [5, с. 28]. Аналогичная дефиниция налогового спора приводится Н.А. Яруткиной [6, с. 34]. Под налоговым спором А.А. Тедеев и В.А. Парыгина понимают юридическую ситуацию, в основе которой лежат разногласия между налогоплательщиками (налоговыми агентами), с одной стороны, и государственными органами и их должностными лицами – с другой, возникающие по поводу правильности применения норм налогового права [7, с. 123]. Белорусские авторы Л.Я. Абрамчик и О.А. Анацко, указывая на признаки налогового спора (возникает в рамках существующих налоговых правоотношений; представляет собой разногласие спорящих сторон по существенным для них вопросам налогообложения; является разновидностью финансовых споров; существует только в правовой форме), предлагают следующее

определение: «Налоговый спор – разногласие, возникающее между налогоплательщиками, с одной стороны, и налоговыми органами – с другой, по вопросам, связанным с применением налогового законодательства» [8, с. 63 – 64, 70].

Некоторые исследователи конструируют понятие налогового спора через противоречие между государством и налогоплательщиками как его атрибутивный признак. Например, С.М. Миронова определяет налоговый спор как налогово-правовое отношение, отражающее противоречие интересов государства и налогоплательщиков, иных участников налоговых правоотношений по поводу применения норм налогового права, разрешаемое уполномоченным юрисдикционным органом или по согласованию сторон [1, с. 32].

В продолжение использования категории «разногласия» («противоречия») важным представляется динамический аспект понимания налогового спора в контексте его разрешения соответствующим государственным органом.

В рамках приведенной выше позиции Д.Б. Орахелашвили определяет налоговый спор как переданное на рассмотрение уполномоченного юрисдикционного органа разногласие сторон правоотношения, связанное с исчислением и уплатой налогов, по поводу их взаимных прав и обязанностей, а также условий их реализации, требующее его разрешения на основе правовой оценки действительности предполагаемых прав сторон и проверки законности действий властно управомоченной стороны [9, с. 72].

Из изложенного вытекает вывод о плюрализме научных взглядов в отношении определения налогового спора. Однако представляется излишним делать акцент на разрешении возникших разногласий между государством и налогоплательщиками путем обращения в соответствующий юрисдикционный орган, поскольку споры могут разрешаться и без соответствующего обращения. Исходя из потенциального развития новых средств и способов разрешения налоговых конфликтов (например, активно используемой в зарубежных странах практики применения примирительных процедур), а также совместимости интересов государства и налогоплательщиков, представляется возможным определить налоговый спор через категорию «взаимодействие», поскольку в любом случае в процессе урегулирования возникающих конфликтных ситуаций стороны пытаются достичь приемлемого результата, в то же время с учетом соблюдения интересов противоположной стороны.

Вышесказанное позволяет сформулировать следующее определение: налоговый спор – это взаимодействие между государством и налогоплательщиками, иными участниками налоговых правоотношений по вопросу разрешения конфликтных ситуаций, связанных с применением налогового законодательства, в целях оптимального моделирования налогово-правовой реальности.

Наличие конфликтных отношений в налоговой сфере предполагает разрешение такой ситуации посредством определенных законодательством технико-юридических процедур, совокупность которых, как правило, представлена досудебным или судебным порядком урегулирования налоговых споров. Следует обратить внимание на то, что при рассмотрении досудебного или судебного порядка урегулирования налоговых споров ученые чаще исследуют процедуры, применяемые на соответствующей стадии развития спора, дефиниции же названных порядков встречаются значительно реже.

Практика использования термина «досудебный порядок урегулирования споров» в законодательстве в большей степени основана на процедурных аспектах урегулирования налоговых споров, а не на закреплении соответствующих понятий и терминов. Такой подход содержался, например, в Регламенте рассмотрения споров в досудебном порядке, утвержденном приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14/290 [10]. Кроме того, термин «досудебный порядок урегулирования спора» содержался в ранее действовавшем Указе Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. № 673 «О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь» [11, п. 30]. В статье 56 Налогового кодекса Украины от 2 декабря 2010 г. № 2755 VI [12] содержится понятие «досудебное урегулирование спора», отождествляемое с процедурой административного обжалования.

Некоторые авторы опосредуют понимание досудебного урегулирования налоговых споров через понятие «административный порядок обжалования». Например, С.С. Тропская административный порядок обжалования определяет как процедуру обжалования актов уполномоченных органов или действий (бездействия) их должностных лиц по инстанциям, т.е. вышестоящему органу или должностному лицу [13, с. 15]. Т.А. Порошкова полагает, что административный порядок обжалования ненормативных актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц заключается в разрешении возникших разногласий в рамках системы налоговых органов без передачи спора в суд [14, с. 21]. Н.П. Кучерявенко вместо понятия «административный порядок» использует понятие «административное согласование», понимаемое через призму процедур обжалования актов налоговых органов и разрешения споров между налогоплательщиками и представителями налоговых органов в рамках самой системы налоговых органов [15, с. 442].

По нашему мнению, использование терминологической конструкции «административное обжалование» в рамках урегулирования налоговых споров до обращения в судебные инстанции вряд ли кор-

ректно, поскольку, во-первых, понятие «административный» является дефиницией другой отрасли законодательства – административного, во-вторых, досудебное урегулирование налоговых споров представляет собой более широкое понятие, включающее наряду с обжалованием решения по акту проверки также стадию проведения контрольных мероприятий, формализация которых осуществляется в рамках составления акта налоговой проверки и вынесения решения по нему.

Для характеристики разрешения противоречий между государством и налогоплательщиками в сфере налогообложения близким по значению к понятию «досудебный» является термин «внесудебный». Именно с его помощью в интерпретации отдельных авторов происходит теоретико-научное оформление взглядов на правовую природу разрешения налоговых споров. Анализ различных точек зрения позволяет констатировать, что в теории разрешения налоговых споров понятия «внесудебный порядок разрешения» и «досудебный порядок разрешения» налоговых споров используются как синонимичные и взаимозаменяющие друг друга. Представляется, что наиболее правильно использовать термин «досудебный порядок», который указывает на период разрешения противоречий в налоговой сфере – до обращения в судебные инстанции.

В научной литературе сформулировано лишь несколько определений досудебного урегулирования налоговых споров. Применительно к Российской практике Н.А. Яруткина определяет данное понятие как комплекс предусмотренных действующим законодательством Российской Федерации и внутриведомственными актами мероприятий, осуществляемых налоговыми аудиторами (специалистами налоговых органов, уполномоченными осуществлять досудебное урегулирование налоговых споров) в целях урегулирования налогового спора [16, с. 108 – 109].

Исследуя категории «досудебное урегулирование налоговых споров» и «досудебное обжалование», И.А. Хаванова указывает, что досудебное обжалование является составной частью понятия досудебного урегулирования налогового спора. Понятие досудебного урегулирования (досудебной процедуры урегулирования) шире понятия досудебного обжалования, инициатором которого выступает «невластный» уполномоченный субъект. Смысл такого юридически обращения – указание вышестоящему налоговому органу на нарушения, допущенные нижестоящим, с требованием об их устранении [17, с. 18]. Под досудебным обжалованием Хаванова понимает юридически закрепленный способ возражения налогоплательщика (иного налогоплательщика) против носящего обязательный характер решения налогового органа путем предъявления имеющего юридическое значение требования о его отмене либо изменении, облеченного в форму жалобы и влекущего возникновение обязанности вышестоящего налогового органа по осуществлению досудебного производства [17, с. 18 – 19].

По мнению Т.В. Колесниченко, досудебный порядок урегулирования налоговых споров представляет собой урегулированную нормами налогового права последовательность действий налогоплательщика (налогового агента) и налогового органа, направленных на разрешение налогового спора до обращения в суд. При этом данный автор выделяет следующие стадии досудебного порядка урегулирования налогового спора: рассмотрение материалов налоговой проверки, а также возражений налогоплательщика по акту налоговой проверки и вынесение налоговым органом решения по результатам такого рассмотрения; производство по жалобе налогоплательщика в вышестоящем органе [18, с. 12].

На двухстадийный характер досудебного порядка урегулирования налогового спора указывают С.М. Зырянов, Е.А. Лебедева, Е.И. Спектор и М.А. Гармаева. Данные авторы, определяя досудебное урегулирование налогового спора как комплекс предусмотренных законодательством России и подзаконными нормативными правовыми актами мероприятий, осуществляемых налоговыми аудиторами в административном порядке в целях урегулирования налогового спора, выделяют следующие две стадии: 1) временной промежуток между составлением акта и вынесением решения налоговым органом, в течение которого налогоплательщик может представить письменные возражения; 2) временной промежуток между вынесением решения и обжалованием его в судебном порядке, в течение которого у налогоплательщика имеется возможность обратиться с жалобой в вышестоящий налоговый орган [19, с. 29].

По нашему мнению, первичной стадией возникновения налогового спора являются контрольные мероприятия в рамках проведения налоговой проверки, рассмотрение материалов налоговой проверки – только формализация противоречий между налогоплательщиком и контролирующим органом. В связи с этим представляется, что досудебный порядок урегулирования налоговых споров должен нормативным образом распространяться и на стадию проведения налоговых проверок.

В рамках структурирования порядка урегулирования налоговых споров важно обратить внимание на наличие двух противоположных тенденций к его научному определению в системе налогового процесса. Первая группа авторов, взгляды которых отражают широкий подход, в структуру налогового процесса включают разрешение налоговых споров как определенную совокупность действий на досудебной и судебной стадиях. Так, А.В. Демин предлагает следующее определение: «Налоговый процесс – это властная, правоприменительная деятельность налоговых органов и судов по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых правонарушений, рассмотрению налоговых споров и привлечению участ-

ников налоговых правоотношений к ответственности за налоговые правонарушения» [20, с. 340]. В налоговом процессе Л.Я. Абрамчик видит урегулированную процессуальными нормами права деятельность государственных уполномоченных органов в налоговой сфере, направленную на установление правовых основ формирования налоговых доходов, обеспечение надлежащего поведения лиц по исполнению ими своих обязанностей как участников налоговых отношений и разрешение налоговых споров [21, с. 63].

Вторая группа авторов, придерживающихся узкого подхода, ограниченным образом дефинируют налоговый процесс, включая в него только досудебный порядок урегулирования налоговых споров. В частности, И.И. Кучеров и А.Ю. Кикин определяют налоговый процесс как регламентированную процессуальными нормами налогового права деятельность по установлению и введению налогов и сборов, их исчислению и уплате, осуществлению уполномоченными государственными органами контроля за своевременностью и полнотой их уплаты, исполнением налогообязанными лицами других обязанностей, возложенных на них законодательством, принудительному исполнению этих обязанностей, привлечению к ответственности за налоговые правонарушения, а также досудебному урегулированию налоговых споров [22, с. 44 – 45].

В рамках дискусионности понятия и содержания налогового процесса более обоснованным и верным представляется второе направление, поскольку вопросы судебного разрешения налоговых споров находятся в сфере регулирования иных отраслей законодательства.

Проведенный анализ позволяет определить досудебное урегулирование налогового спора как совокупность предусмотренных налоговым законодательством мер, предпринимаемых в системной взаимосвязи налогоплательщиками, иными участниками налоговых правоотношений и государственными органами в целях разрешения существующих между ними разногласий до обращения в судебные инстанции, в том числе на стадии проведения и оформления результатов налоговой проверки.

В развитие данной дефиниции возможно выделить следующие стадии досудебного урегулирования налоговых споров:

1) проведение контрольных мероприятий, оформление которых осуществляется в рамках составления акта налоговой проверки и вынесения решения по нему;

2) обжалование решения по акту проверки в вышестоящий налоговый орган.

Заключение. Ученые, как правило, рассматривают налоговый спор через призму понятий «разногласие», «противоречие», а также анализируют динамический аспект налогового спора в контексте его разрешения соответствующим государственным органом. На наш взгляд, давая определение налоговому спору, необходимо делать упор на то, что стороны в процессе разрешения существующих между ними разногласий находятся в постоянном процессе взаимодействия, что способствует, в том числе, формированию единообразной правоприменительной практики и, в случае необходимости, совершенствованию законодательства. В свете потенциального развития новых средств и способов разрешения налоговых конфликтов (например, активно используемой в других странах практики применения примирительных процедур), а также совместимости интересов государства и налогоплательщиков представляется возможным сформулировать следующее определение: *налоговый спор – это взаимодействие между государством и налогоплательщиками, иными участниками налоговых правоотношений по вопросу разрешения конфликтных ситуаций, связанных с применением налогового законодательства, в целях оптимального моделирования налогово-правовой реальности.*

Первичной стадией возникновения налогового спора являются контрольные мероприятия в рамках проведения налоговой проверки, а рассмотрение материалов налоговой проверки – только формализация противоречий между налогоплательщиком и контролирующим органом. В связи с этим представляется, что досудебный порядок урегулирования налоговых споров, который в совокупности с судебным в настоящее время занимает основное место в системе мер защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, должен нормативным образом распространяться и на стадию проведения налоговых проверок. Таким образом, *досудебный порядок урегулирования налоговых споров представляет собой совокупность предусмотренных налоговым законодательством мер, предпринимаемых в системной взаимосвязи налогоплательщиками, иными участниками налоговых правоотношений и государственными органами в целях разрешения существующих между ними разногласий до обращения в судебные инстанции, в том числе на стадии проведения и оформления результатов налоговой проверки.*

В развитие вышеуказанного определения полагаем возможным выделить две стадии досудебного урегулирования налоговых споров: 1) проведение контрольных мероприятий, формализация которых осуществляется в рамках составления акта налоговой проверки и вынесения решения по нему; 2) обжалование решения по акту проверки в вышестоящий налоговый орган

ЛИТЕРАТУРА

1. 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.

2. Коваленко, С.А. Налоговые споры: понятие и основания возникновения / С.А. Коваленко // Налоговые споры: теория и практика. – 2004. – № 9. – С. 13 – 16.
3. Абрамов, С.Н. В советском праве не может быть административного иска / С.Н. Абрамов // Социалист. законность. – 1947. – № 3. – С. 8 – 10.
4. Щекин, Д.М. Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть): учеб. пособие / Д.М. Щекин; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2008. – 412 с.
5. Шинкарьук, Д.А. Досудебное урегулирование налоговых споров (финансово-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Д.А. Шинкарьук. – Омск, 2008. – 163 л.
6. Яруткина, Н.А. Развитие методологического инструментария налогового аудита: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Н.А. Яруткина. – Йошкар-Ола, 2011. – 211 л.
7. Тедеев, А.А. Налоговое право: учебник / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. – М.: Эксмо, 2004. – 864 с.
8. Абрамчик, Л.Я. Правоприменение при разрешении налоговых споров / Л.Я. Абрамчик, О.А. Анацко // Вестн. Высш. Хоз. Суда Респ. Беларусь. – 2011. – № 2. – С. 63 – 70.
9. Орахелашвили, Д.Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Д.Б. Орахелашвили. – М., 2004. – 185 л.
10. Регламент рассмотрения споров в досудебном порядке: приказ М-ва по налогам и сборам Рос. Федерации, 17 авг. 2001 г., № БГ-3-14-/290 // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – М., 2012.
11. О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь, 15 нояб. 1999 г., № 673: в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 28.05.2008 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
12. Налоговый кодекс Украины: Кодекс Украины, 2 дек. 2010 г., № 2755 VI: текст по состоянию на 06.07.2012 // Законодательство стран СНГ [Электронный ресурс] / «СоюзПравоИнформ». – М., 2012.
13. Тропская, С.С. Административный порядок обжалования неправомерных действий и решений государственных органов и должностных лиц, нарушающих права и законные интересы налогоплательщика – физического лица / С.С. Тропская // Финансовое право. – 2008. – № 8. – С. 14 – 21.
14. Порошкова, Т.А. Защита прав налогоплательщиков в налоговых правоотношениях / Т.А. Порошкова // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. – № 6. – С. 20 – 27.
15. Кучерявенко, Н.П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация / Н.П. Кучерявенко. – Киев: Правова єдність, 2009. – 496 с.
16. Яруткина, Н.А. Институт досудебного урегулирования налоговых споров / Н.А. Яруткина // Экон. науки. – 2010. – № 7. – С. 108 – 113.
17. Хаванова, И.А. Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / И.А. Хаванова. – М., 2011. – 207 л.
18. Колесниченко, Т.В. Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Т.В. Колесниченко. – М., 2011. – 223 л.
19. Досудебное урегулирование споров в публичном праве / С.М. Зырянов [и др.] // Журнал рос. права. – 2011. – № 11. – С. 21 – 33.
20. Демин, А.В. Налоговое право России: учеб. пособие / А.В. Демин. – М.: Юрлитинформ, 2006. – 423 с.
21. Абрамчик, Л.Я. Налоговый процесс – сфера реализации налогового правоприменения / Л.Я. Абрамчик // Юстиция Беларуси. – 2010. – № 2. – С. 59 – 63.
22. Кучеров, И.И. Меры налогово-процессуального принуждения / И.И. Кучеров, А.Ю. Кикин. – М.: Юриспруденция, 2006. – 128 с.

Поступила 12.09.2012

THE PRE-TRIAL TAX DISPUTES' SETTLEMENT: SCIENTIFIC DETERMINATION ISSUES

L. YARMOSH

The article deals with different scientific and doctrinal approaches to the intendment of the legal nature of tax disputes, and also with theoretical researches into the issue of definition of the pre-trial settlement of tax disputes. The author proposes her own definition of the terms 'tax dispute' and 'pre-trial settlement of tax disputes'. The pre-trial settlement of tax disputes is defined as a whole set of measures stipulated by the tax legislation taken in the systemic interconnection between taxpayers, other parties to the tax legal relations and state with the aim to settle a tax dispute existing between them before going to court, including the stage of tax audit and official registration of its results. The author marks out different stages of the pre-trial settlement of tax disputes.