

**Т.А. Исмаилов,
соискатель**

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ДОСУДЕБНОГО УРЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ НА ОПЫТЕ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Мақолада солиқ тўловчиларнинг ҳуқуқлари ва қонуний манфаатларини ҳимоя қилишда судгача солиқ низоларини ҳал этиши, унинг афзалликлари ҳамда бу борада хорижий давлатларнинг илгор тажрибалари ёритилган.

The article considers pre-trial procedure of tax disputes settlement, its advantages and foreign experience in related field aimed at protection of rights and legal interests of taxpayers.

Ключевые слова: налоговые споры (апелляции), досудебный порядок, право обжалования, защита прав налогоплательщиков, налогоплательщик, вышестоящие налоговый органы, суды, подача жалобы, решение по жалобе.

В Узбекистане в ходе масштабных экономических реформ, осуществляемых по инициативе Президента Ислама Каримова, проводятся также преобразования в налоговой сфере, направленные на ее усовершенствование в целях более полного соответствия требованиям современного этапа развития национальной экономики.

Речь, прежде всего, идет о реализации всесторонне продуманной Программы, направленной на обеспечение глубоких структурных преобразований, надежной защиты интересов частного предпринимательства и малого бизнеса и, что принципиально важно, – в законодательном, нормативно-правовом и практическом, как это предусмотрено в нашей Конституции, обеспечении приоритетной роли частной собственности, поступательного сокращения присутствия государства в экономике Узбекистана[1].

В частности, в стране проводятся широкомасштабные меры по созданию благоприятных условий для налогоплательщиков, улучшению их деловой среды, развитию конкуренции, осуществлению конкретных мер по предоставлению большей свободы предпринимательству, а также обеспечению приоритета и усилению правовой защиты частной собственности.

Одним из условий реализаций всех мероприятий, направленных на улучшение деловой среды и совершенствования налогового законодательства является обеспечение надлежащего уровня гарантированности защиты прав и интересов налогоплательщиков, которая в свою очередь, является неотъемлемым атрибутом демократической налоговой системы.

Отсутствие исследовательских работ отечественными учеными в области досудебного урегулирования налоговых споров, а также существующее правовое обеспечения налоговых споров в досудебном порядке обусловило исследование в данной области.

Вопросы порядка и способов разрешения налоговых споров рассматриваются чаще всего через призму защиты прав налогоплательщиков.

Данный аспект проблемы налоговых споров изучен такими российскими авторами, как Ю.А. Крохина, С.Г. Пепеляев, А.А. Тедеев, Н.И. Химичева [2].

Непосредственно налоговые споры как объект научного исследования присутствуют в трудах таких российских авторов, как Е.Б. Лупарев, Д.Б. Орахелашвили, С.В. Ярославцева [3] и ряда других. В то же время в названных работах не в полной мере раскрыты вопросы обеспечения механизма разрешения налоговых споров.

Результаты научных исследований проблем налоговых споров в других странах отражены в работах О.А. Борзуновой, И.А. Гончаренко, И.И. Кучерова [4].

Изучение налогового законодательства по досудебному урегулированию налоговых споров предусматривает следующее.

Общепризнано, что одним из важнейших инструментов обеспечения прав и законных интересов налогоплательщиков является право на обжалование действий и решений налоговых органов.

Статья 122 Налогового кодекса [5] предусматривает, что каждый налогоплательщик имеет право обратиться для обжалования решений органов государственной налоговой службы, действий или бездействия их должностных лиц в вышестоящий орган (к вышестоящему должностному лицу) государственной налоговой службы или в суд.

В действующем законодательстве досудебный порядок обжалования не имеет характера обязательной досудебной процедуры, поэтому подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

Зарубежный опыт в сфере досудебного разрешения налоговых споров показывает, что в некоторых зарубежных странах досудебное урегулирование налоговых споров обязателен, и соответственно, большинство налоговых споров в этих странах рассматриваются в досудебном порядке.

По налоговому законодательству Японии районный директор налоговой инспекции принимает распоряжения по налогообложению или распоряжения для правонарушителей налога. Если налогоплательщик не согласен с данным распоряжением, то он может подать запрос на повторное расследование в районную налоговую инспекцию, принимавшее распоряжение. Эта система запроса является самым простым и удобным для защиты прав и интересов налогоплательщиков в Японии. В принципе, налогоплательщик, возражает на решение соответствующего налогового органа, и прежде чем подать жалобу в суд, он должен сначала подать заявку для рассмотрения в соответствующий налоговый орган [6].

Принимая во внимание вышеуказанное, согласно законодательству Японии, досудебный порядок рассмотрения налоговых споров в Японии обязателен, и соответственно, налогоплательщик не вправе напрямую обратиться в суд с жалобой.

В соответствии с годовым отчетом Национального налогового агентства (ННА) Японии за 2015 год (National Tax agency Report 2015) [7] ННА стремится

закончить обработку запросов уже на первом этапе при повторном расследовании в течении трех месяцев. По итогам 2014 года 96,9% (2013 год - 97% [8], 2012 год - 95,4% [9], 2011- 92,6% [10]) запросов на повторное расследование были разрешены в течение 3 месяцев.

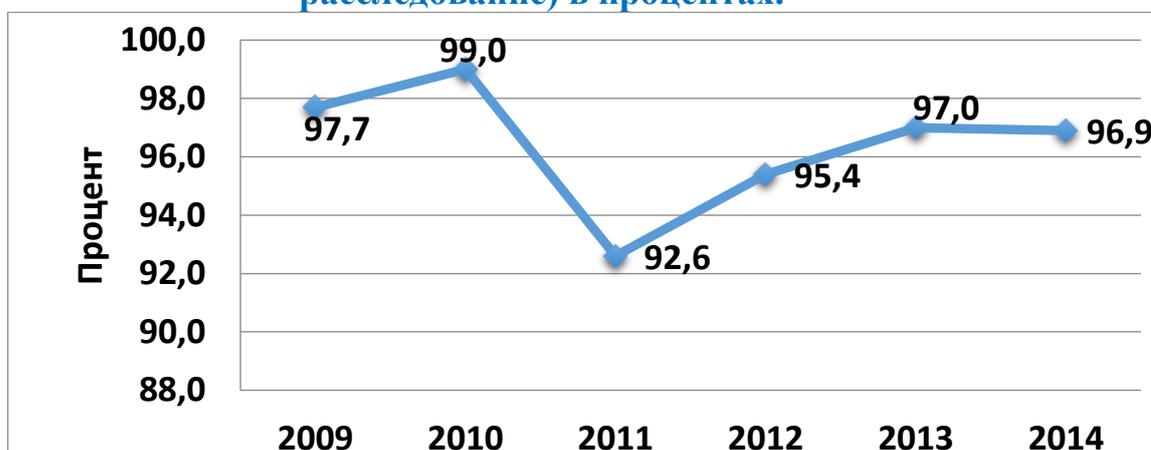
Средний процент разрешение налоговых споров в Японии на первом этапе (повторное расследование) за последнее шесть лет составляет 96,4%. (См. Диаграмма № 1)

Что касается второго этапа - просьбы о пересмотре, то данная процедура длится в течении года. По итогам 2014 года 92,2% запросов на повторное рассмотрение были разрешены в течение одного года.

Средний процент разрешение налоговых споров в Японии на втором этапе (повторное расследование) за последнее шесть лет составляет 94,5%. (См. Диаграмма № 2)

Диаграмма № 1.

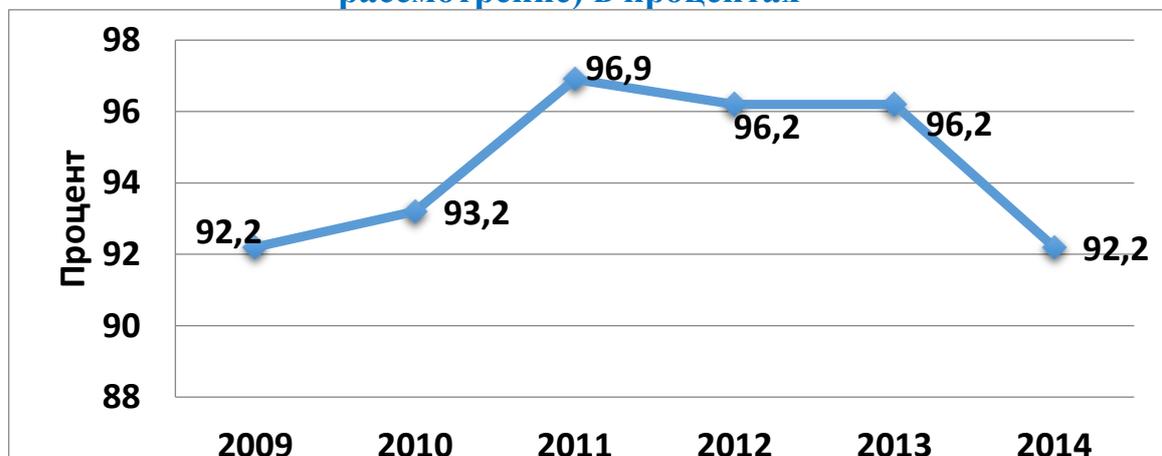
Разрешение налоговых споров в Японии на первом этапе (повторное расследование) в процентах.



Источник: Диаграмма составлена автором на основе данных Отчета Национального налогового агентства Японии за 2015 год (National Tax agency Report 2015).

Диаграмма № 2.

Разрешение налоговых споров в Японии на втором этапе (повторное рассмотрение) в процентах



Источник: Диаграмма составлена автором на основе данных Отчета Национального налогового агентства Японии за 2015 год (National Tax agency Report 2015).

Обязательное досудебное рассмотрение налоговых споров может приводить к существенному снижению нагрузки на судебную систему. Так, например, в Германии, по статистике 2010 г., до судов дошло лишь 1,7% споров, рассмотренных в административном порядке: при 3,7 млн обжалований в административном порядке было подано всего 70 тыс. заявлений в суд. В целом в Германии отмечается значительное снижение количества обращений в суды с налоговыми спорами, что связывается в том числе с эффективностью системы досудебного обжалования: с максимального показателя 1999 г. почти в 135 тыс. обращений в год до 70 тыс. заявлений в 2010 г.[11].

Согласно годовому отчету Службы по налогам и таможенным сборам Великобритании[12] (Her Majesty's Revenue and Customs HMRC) с апреля 2012 года по март 2013 года, данной Службой было пересмотрено и принято решение до суда 56 228 налоговых споров. Налоговым трибуналом Великобритании (The First-Tier Tax Tribunal) было принято решение по 5 749 налоговым спорам, из них в том числе, без заседания – 4 354, с заседанием – 1 395.

На основании годового отчета Службы по налогам и таможенным сборам Великобритании[13] (Her Majesty's Revenue and Customs HMRC) с апреля 2013 года по март 2014 года Службой было рассмотрено 38 500 налоговых споров. Налоговым трибуналом Великобритании (The First-Tier Tax Tribunal) рассмотрено 7081 налоговых споров, из них в том числе без заседания – 6 626, с заседанием – 455.

Таким образом, из официально представленных данных Службы по налогам и таможенным сборам Великобритании (Her Majesty's Revenue and Customs HMRC) можно сделать вывод, что с апреля 2012 года по март 2013 года данной Службой и Налоговым трибуналом Великобритании рассмотрено 61977 (56 228+5 749) налоговых споров, из которых 90% (56 228) налоговых споров разрешаются в досудебном порядке. Аналогичная ситуация и за период с апреля 2013 года по март 2014 года. Службой и Налоговым трибуналом Великобритании за этот период рассмотрено 45 581 (38 500+7081) налоговых споров, из которых 85% (38 500) налоговых споров разрешаются в досудебном порядке.

В соответствии с Годовым отчетом 2013-2014 гг. Канадского налогового агентства, подготовленного парламенту (Canada Revenue Agency Annual Report to Parliament 2013-2014) в течении 2013-2014 гг. Канадским налоговым агентством было принято 197 278 решений по возражениям налогоплательщиков. Процент разрешений по возражениям налогоплательщиков составил в среднем 92%[14].

Также, Канадское налоговое агентство продолжает работу по усовершенствованию способа обработки возражений налогоплательщиков. Так, в течение 2013-2014 гг. Канадским налоговым агентством начат запуск информационно-технологических систем по принятию налоговых апелляций налогоплательщиков. В течение этого периода, посредством информационно-технологических систем было разрешено 95,3% жалоб налогоплательщиков. С момента отправления жалобы в Канадское налоговое агентство посредством

данной системы налогоплательщики в течение 30 рабочих дней получают своевременные решения по их жалобам[15].

Положительная тенденция просматривается в снижении количества жалоб с момента внедрения нормы обязательной процедуры досудебного обжалования в Российской Федерации: с 2009 года количество жалоб снизилось с 69 000 до 50 000 к концу 2012 года, и имеет дальнейшую тенденцию снижения, в среднем, на 10% ежегодно[16].

Количество налоговых споров 2012 году в судах общей юрисдикции сократилось, по сравнению с 2011 годом, в 2,6 раза - с 3 400 000 дел до 1 300 000 миллионов. В 2012 году в арбитражных судах рассмотрено 54 000 дел, одной из сторон по которым выступали налоговые органы. По сравнению с 2011 годом, количество рассмотренных судебных дел уменьшилось на 20%[17].

Сохранилась тенденция последних лет по снижению количества жалоб. Так, в 2013 году число поступивших жалоб уменьшилось на 9,5 % по сравнению с 2012 годом, а в целом за последние годы количество жалоб сократилось в 1,5 раза[18].

Сохранилась положительная тенденция ежегодного сокращения судебных споров в 2014 году. Одновременно с этим снизилась сумма оспоренных требований в судах на 10,5 %, а сумма требований, оспоренная в досудебном порядке - на 7%[19].

Позиция налоговых органов стала более аргументированной, в результате, в первом полугодии 2015 года 77% сумм оспариваемых налогоплательщиками, рассмотрено арбитражными судами в пользу бюджета. (в 2014 году - 78%, в 2013 году - 74%, в 2012 году - 68%, в 2011 году-63%, в 2010 году-41%, в 2009 году - 44%, в 2008 году - 43%.)[20].

Рассматривая досудебный порядок рассмотрения налоговых споров, мы останавливаемся в первую очередь на рассмотрении налоговых споров вышестоящими налоговыми органами. Как показывает опыт зарубежных стран, что в ряде стран жалобы налогоплательщиками вообще в первую очередь рассматриваются теми должностными лицами налоговых органов, которые и вынесли оспариваемый акт, или совершили оспариваемое действие. Такой порядок предусмотрен в Японии, Австрии, Германии, США. Целью данной процедуры является возможность налоговых органов самостоятельно скорректировать свое решение.

Так, в соответствии с § 249 Федерального положения о налогах и сборах Австрии, жалоба подается в финансовый орган, принимающий решение (место подачи)[21]. При этом финансовая служба может самостоятельно скорректировать свое решение и принять предварительное решение по жалобе.

В Положении о налогах и платежах Германии закреплены два средства внесудебной защиты - претензия и жалоба[22]. Претензия представляет собой средство обжалования решения налогового и других органов, жалоба же возможна только в случае недопустимости претензии. Решение по жалобе принимается, только если существуют так называемые предпосылки для принятия решения об обоснованной претензии на правовую защиту.

Налогоплательщик может подать претензию в течение месяца со дня возникновения спора. Претензия подается в тот финансовый орган, акт или действие которого обжалуется и данная претензия рассматривается именно этим финансовым органом. В отличие от претензии жалоба рассматривается вышестоящим финансовым органом.

Зарубежный опыт в сфере досудебного рассмотрения налоговых споров показывает, что порядка 85-98 процентов налоговых споров рассматриваются и разрешаются до суда. Действительно, в зарубежных странах в части защиты прав и интересов налогоплательщиков уделяется большое внимание. Налоговые органы пытаются разрешить налоговые споры с момента их возникновения. Данный опыт полагает констатировать, что для защиты прав и законных интересов налогоплательщиков следует обратить внимание именно на досудебное рассмотрение налоговых споров.

Ведь, досудебный порядок урегулирования налоговых споров создан с целью предоставления налогоплательщикам благоприятных условий для урегулирования споров без обращения в суд, снижения нагрузки на судебную систему, а также для повышения качества работы налоговых органов.

Преимуществом досудебного порядка урегулирования налоговых споров является отсутствие государственной пошлины и судебных расходов, простота оформления жалобы, короткие сроки рассмотрения жалобы и решения по ним, а также сохранение деловой репутации, т.е. налогоплательщик и налоговые органы заинтересованы в урегулировании споров, не доводя его до суда.

Завершая исследование по досудебному урегулированию налоговых споров и принимая во внимание зарубежный опыт в данной сфере, можно сделать следующие выводы.

В действующем законодательстве досудебный порядок обжалования не имеет характера обязательной досудебной процедуры, поэтому подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд. Также, не в полной мере отражения данной процедуры и механизма его урегулирования в налоговом законодательстве требует дальнейшего усовершенствования досудебного порядка урегулирования налоговых споров.

На основе изложенного, предлагаем на законодательном уровне закрепить процедуру апелляционной жалобы и механизм его урегулирования, а также установить процедуру досудебного рассмотрения налоговых споров обязательным.

Принимаемые меры по совершенствованию досудебного урегулирования налоговых споров, в частности внедрение процедуры апелляционной жалобы и соответствующего механизма его урегулирования позволят улучшению защиты прав налогоплательщиков и повышению качества работы налоговых органов, а также способствуют урегулированию максимального количества налоговых споров и доведению до судебной стадии только обоснованные и законные решения.

Список использованной литературы

1. Доклад Президента Республики Узбекистан Ислама Каримова на расширенном заседании Кабинета Министров, посвященном итогам социально-экономического развития страны в 2015 году и важнейшим приоритетным направлениям экономической программы на 2016 год /веб-сайт: <http://www.press-service.uz/ru/news/5226/>
2. Налоговый кодекс Республики Узбекистан (новая редакция)/ веб-сайт: <http://lex.uz>.
3. Отчет Национального налогового агентства Японии за 2015 год (National Tax agency Report 2015) / веб-сайт: http://www.nta.go.jp/foreign_language/Report_pdf/2015e.pdf, стр. 43
4. Отчет Национального налогового агентства Японии за 2015 год (National Tax agency Report 2015) / веб-сайт: http://www.nta.go.jp/foreign_language/Report_pdf/2015e.pdf, стр. 45
5. Отчет Национального налогового агентства Японии за 2014 год (National Tax agency Report 2014) /веб-сайт: http://www.nta.go.jp/foreign_language/Report_pdf/2014e.pdf
6. Отчет Национального налогового агентства Японии за 2013 год (National Tax agency Report 2013) / веб-сайт: http://www.nta.go.jp/foreign_language/Report_pdf/2013e.pdf
7. Отчет Национального налогового агентства Японии за 2012 год (National Tax agency Report 2012) / веб-сайт: http://www.nta.go.jp/foreign_language/Report_pdf/2012e.pdf
8. Регцигель Ш. Обжалование индивидуального налогового акта: опыт Германии // Налоговед. 2012. № 5. С. 75.
9. Пересмотры и апелляции Службы по налогам и таможенным сборам Великобритании; HMRC's Reviews and appeals -2011-12 / веб-сайт: <https://www.gov.uk/>
10. Налоговый годовой отчет 2013-2014; The Tax assurance Commissioner's Annual Report 2013-14 / веб-сайт: <https://www.gov.uk/>
11. Официальный сайт Канадского налогового агентства (Canada Revenue Agency) / веб-сайт: <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nnnl/2013-2014/p5-ppls-eng.htm>
12. Официальный сайт Канадского налогового агентства (Canada Revenue Agency) / веб-сайт: <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nnnl/2013-2014/p5-ppls-eng.htm>
13. Сайт ВАС РФ / веб-сайт: http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals/index_ar.htm
14. Официальные данные Федеральной налоговой службы Российской Федерации / веб-сайт: <http://pravo.ru/news/view/82022/>
15. Официальный сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации / веб-сайт http://www.nalog.ru/rn77/apply_fts/pretrial/
16. Официальный сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации / веб-сайт http://www.nalog.ru/rn77/apply_fts/pretrial/
17. Официальный сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации / веб-сайт http://www.nalog.ru/rn77/apply_fts/pretrial/

18. Журавлева О.О. Правовое регулирование федеральных налогов в Австрии // Финансовое право. 2002. № 3. С. 62-63.

19. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. -М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. С. 250.