

## ПРАВО

УДК 347.73

*Я.В. Андриющенко***НЕОБХОДИМОСТЬ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ КОНФЛИКТОВ  
НА ДОСУДЕБНОМ УРОВНЕ**

Обосновывается кризисная реализация налоговых конфликтов, которая усилилась тем, что в обстановке переходной социально-экономической системы России на налоги упала непропорциональная их вине доля ответственности перед обществом. Выделены факторы, обуславливающие необходимость развития цивилизованного пути разрешения налоговых конфликтов (в виде споров), с одной стороны, и досудебного механизма урегулирования налоговых споров – с другой. Предложена классификация основных «спорных» моментов налоговых нарушений.

**Ключевые слова:** налоговый конфликт; налоговый спор; досудебное урегулирование.

С точки зрения Правительства РФ, в период реформ налоговых поступлений всегда не хватало для удовлетворения самых насущных государственных потребностей [1]. Поэтому в первое десятилетие реформ государство постоянно повышало налоговое давление на субъектов российской экономики за счет расширения перечня налогов и увеличения их ставок. Положение бюджета усугублялось неупорядоченностью распределения налогов по звеньям бюджетной системы.

В свою очередь, производителю приходилось тяжело, причем не только от собственно налогов, но и от их неустойчивости и изменчивости. Поэтому налоговые конфликты были неизбежны. Вместе с тем некоторые авторы считают, что «главный грех» российских фирм был не столько в уклонении от налога, сколько в уходе доходов за рубеж [2]. Практически все, кто хоть как-то был связан с внешнеэкономической деятельностью, оставляли доходы за границей, которые, по мнению данного автора, ни при каких условиях, уже не возвращаются в Россию.

Иными словами, кризисная реализация налоговых конфликтов усилилась тем, что в обстановке переходной социально-экономической системы России на налоги упала непропорциональная их вине доля ответственности перед обществом. Налоги превратились в объект всеобщего внимания, критики, упреков и массового реформирования. При этом решительность реформаторов не знала границ, и попытки внедрить новые формы налогообложения могли значительно углубить налоговые конфликты и практически парализовать налогообложение.

В связи с этим важно выделить факторы, обуславливающие необходимость развития цивилизованного пути разрешения налоговых конфликтов (в виде споров), с одной стороны, и досудебного механизма урегулирования налоговых споров – с другой.

1. Группа экономических факторов, к которой мы относим такие, как опасность длительного прерывания производственно-финансовой деятельности фирм, высокая доля убыточных фирм и неослабевающая проблема неплатежей между субъектами российской экономики (в целом по стране доля убыточных фирм составляет в 2002–2007 гг. в среднем 37% [3]). Задолженность по налогам и сборам в бюджетную систему России выросла в первом квартале 2006 г., по данным

ФНС, на 73,4 млрд руб., достигнув на 1 апреля 827,6 млрд руб. При этом увеличение долгов по федеральным налогам и сборам составило за первые три месяца 73,5 млрд руб., и на 1 апреля размер задолженности составил 729,6 млрд руб. По федеральным налогам и сборам задолженность составляет 88,2% от общей суммы задолженности по налоговым платежам, по региональным, местным налогам и сборам, специальным налоговым режимам – соответственно 6,7, 3,9 и 1,2% [4]. В таких условиях арбитражное рассмотрение налоговых дел, требующее значительного времени, способно существенно подорвать конкурентоспособность российских предприятий и поставить под угрозу банкротства значительное число предпринимательских структур.

Правовая группа факторов, которая включает в себя несовершенство нормативной базы: изменчивость налогового законодательства, ставящая в тупик и налогоплательщика и налогового, известная неопределенность, неоднозначность положений, допускающих разную трактовку нормативных документов налоговой службы. Также к правовым факторам можно отнести противоречивость законов и инструкций, нестыковку налоговых норм с нормами бухучета и отчетности; сложность процессуальных норм обжалования решений налоговых органов.

Технические факторы включают в себя недостаточность опыта и квалификации значительной части налоговых работников (что, собственно, и обуславливает высокий уровень выигрышей налогоплательщиков в арбитражных судах Российской Федерации), разобщенность финансовых усилий Минфина, налоговой службы, Госдумы и Президента по выработке непротиворечивых мер налоговой политики.

Политические факторы – использование налоговых механизмов для публичных судебных процессов (таких как дело ЮКОСа), неоднозначно воспринимаемых международной общественностью.

Таким образом, наличие значительного числа факторов, определяющих необходимость развития досудебного разрешения налоговых конфликтов, связано с теми проблемами российских реформ, которые затрудняют эффективное судебное удовлетворение налоговых споров. Во многом это связано с тем, что формирование современной российской налоговой системы

постоянно сопровождалось проявлением многообразных видов налоговых преступлений и правонарушений [5]. Об их реальных масштабах в той или иной степени свидетельствуют следующие косвенные показатели:

- значительный разрыв между официальными и реальными доходами населения. При средних официальных доходах работающих россиян в 2005–2007 гг. в 400–500 долл. число сделок с недвижимостью разного рода растет на 10% (в отдельных регионах – до 18%); приобретение автомобилей – на 9% ежегодно в среднем по России [6]. По данным экспертов, «в тени» находится до 35% рабочих мест, не регистрируемых налоговыми органами, а в некоторых отраслях (розничная торговля, сфера консультационных, медицинских, юридических услуг) – до двух третей. Поэтому при сохранении существующего высокого уровня «серых» доходов граждан – работников и предпринимателей – интенсивность налоговых споров будет возрастать;

- рост объема денежной наличности, находящейся во внебанковском обороте (использование «черного нала» в расчетах с другими предприятиями, при оплате труда). Соответственно, при усилении действий государства по укреплению налоговой дисциплины наибольшая доля задолженности за период 2002–2003 гг. пришлось на НДС (в среднем 46,9%), налог на прибыль (в среднем 13,7%) и акцизы (4,7%), зависящие от скорости и полноты денежных расчетов в экономике [7. С. 102]. В свою очередь, по мере ужесточения платежной дисциплины и роста собираемости налогов с традиционных для денежного обращения секторов (сферы услуг, в том числе финансовых, торговли) число налоговых споров будет только расти, и потребность в их досудебном разрешении соответственно увеличиваться;

- повышение объемов капиталов, незаконно выводимых за границу (открытие счетов в зарубежных банках, приобретение компаний, имущества и ценных бумаг за рубежом). Следовательно, вместе с предлагаемыми мерами по репатриации капиталов необходимо усилить работу управлений налоговой службы по досудебному разрешению споров.

В зависимости от того, какой элемент налогового механизма и как используется недобросовестными налогоплательщиками, мы полагаем целесообразным классифицировать основные «спорные» моменты налоговых нарушений следующим образом:

- игнорирование налоговых обязанностей – непредставление бухгалтерской отчетности в налоговые органы;

- выведение субъекта налогообложения из-под налогового контроля – непостановка на учет, фиктивная реорганизация (ликвидация) предприятия;

- неотражение результатов деятельности в бухгалтерских документах – осуществление сделок без документального оформления, сокрытие истинных финансовых результатов хозяйственных операций, неоприходование товарно-материальных ценностей и денежной выручки;

- искажение экономических показателей, позволяющих уменьшить размер налогооблагаемой базы;

- сокрытие оборота, облагаемого НДС.

Значимым фактором потребности в досудебном разрешении налоговых конфликтов выступают недос-

татки российского законодательства о налогах, которые затрудняют объективное судебное производство по налоговым делам.

В частности, в ст. 3 п. 6 Налогового кодекса РФ сформулировано утверждение о том, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Аналогичную проблему для судебного разрешения налоговых конфликтов создает и ст. 21. п. 11 Налогового кодекса РФ «Права налогоплательщиков (плательщиков сборов)»: «Налогоплательщики имеют право... не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов...». Несмотря на значимую либеральную норму налогового права, в данной статье утрачивается смысл определения неправомерности, которая определяется судом или вышестоящим органом (п. 3 ст. 6). Поэтому только после их решений у налогоплательщика может возникнуть право на невыполнение акта. А что касается требования, то его неправомерность, таким образом, целиком зависит от субъективной оценки плательщика. Следовательно, понятие «требования налоговых органов», согласно данной статье, можно формально распространить и на «требования об уплате налога» (гл. 10 Налогового кодекса РФ). Тогда вся правовая конструкция налоговых требований становится весьма шаткой. Соответственно, в таких условиях роль судебного разрешения налоговых споров принижается, а досудебного, напротив, возрастает.

Во многом перенесение тяжести разрешения налоговых конфликтов на суды вызвано абсурдностью ситуации, когда Конституция РФ прямо возлагает на правительство ответственность за налоговую политику: «Правительство... обеспечивает проведение в Российской Федерации единой финансовой... политики»..., а Налоговый кодекс РФ запрещает ему принимать значимые решения в области налогов. В таких условиях закономерно усиление налоговой деятельности судов. При этом высшие судебные инстанции, трактуя закон, меняют практику его применения. Так, согласно Закону «Об арбитражных судах в Российской Федерации» судебные акты являются обязательными для всех государственных и местных органов, организаций, должностных лиц и граждан и подлежат исполнению на всей территории Российской Федерации. Поэтому фактически прямое действие имеет не Налоговый кодекс, где в гл. 1, устанавливающей систему источников налогового права, не упоминаются суды, а толкования и комментарии тех или иных норм судами. В итоге, «как никакая другая, – справедливо отмечает А. Брызгалин, – судебнo-арбитражная практика по налоговым спорам играет огромную роль в регулировании налоговых отношений. И с практической точки зрения отрицать это невозможно» [8. С. 12]. Однако именно в этом заложено значительное отступление от исходных норм налогового права, определяемых, прежде всего, Налоговым кодексом. Поэтому в целях сокращения почвы для налоговых нарушений необходимо по возможности максимально переложить тяжесть разрешения налоговых конфликтов с судов на досудебный (ведомственный) уровень.

Косвенной предпосылкой этого служит тот факт, что при преобладании «буквального» подхода к нало-

говым законам экономист, пытающийся «втиснуть» некую экономическую идею в правовые рамки, по мнению И.В. Горского, всегда «...проигрывает юристу, не только не обремененному пониманием этой идеи, но и, зачастую, материально поощряемому к ее искажению» [9. С. 292]. Мы присоединяемся к данному автору в том, что даже в контексте развития досудебного урегулирования споров налогоплательщиков и государства вопрос о содержании налоговых законов и порядке их применения не теряет своей важности. В этом проявляется некая дихотомия досудебного разрешения налоговых конфликтов: для того чтобы налоговые законы соблюдались, необходимо усилить процессуальную сторону разрешения споров и, одновременно, активизировать ведомственные механизмы их преодоления. В свою очередь, это поможет, прежде всего, налогоплательщику, который увидит, наконец, в налоговом законе требование не только экономики, финансов, права, но и этики.

Таким образом, досудебное урегулирование налоговых конфликтов заключается в возможности налогоплательщиков разрешать налоговые споры, не обращаясь в судебные инстанции, а подавая возражения на акты налоговых проверок в налоговые органы, а также направляя жалобы на решения налоговых инспекций в вышестоящую налоговую инстанцию. Иными словами, если ведомство допустило нарушение, оно обязано само устранить его законным путем. Именно для этого и требуется досудебная процедура разрешения налоговых конфликтов. Создание подразделений налогового аудита внутри системы налоговых органов является также частью реализации общей государственной политики, направленной на снижение числа споров с участием государственных органов в арбитражных судах, число которых удваивается ежегодно. В связи с этим мы полагаем, что досудебные процедуры разрешения конфликтов государства и налогоплательщиков есть важнейшее средство утверждения начал законности в деятельности налоговых органов. Сегодня Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы начинают действовать уже как власть, которая выполняет не только фискальные функции, но и выходит на новый качественный уровень своей правоприменительной деятельности. Поэтому налоговым органам сегодня крайне необходимо усилить свою ответственность за соблюдение законности в налоговых правоотношениях.

Важным условием для развития досудебного разрешения налоговых конфликтов мы видим внедрение в 2007 г. новых норм Налогового кодекса РФ, которые предоставили налогоплательщикам право подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Кроме того, относительной новацией в российском налоговом законодательстве, создающей нормативные условия для развития досудебного урегулирования налоговых споров, является достаточно широкий спектр порядка ведомственного обжалования и сроков этого процесса. В частности, порядок обжалования решений налоговых органов, а также действий либо бездействий должностных лиц включает в себя следующее.

Во-первых, апелляционная жалоба на решение, вынесенное по результатам налоговой проверки, не всту-

пившее в силу. Она подается в налоговый орган, вынесший обжалуемое решение, в течение 10 дней с момента вручения лицу данного решения. При этом налоговый орган, вынесший обжалуемое решение, обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган, т.е. в региональное Управление Федеральной налоговой службы России.

Во-вторых, жалоба на решение, вынесенное по результатам налоговой проверки, вступившее в законную силу (подается в вышестоящий налоговый орган в течение одного года с момента его вынесения). Условием ее подачи выступает отсутствие обжалования данного решения ранее в апелляционном порядке.

В-третьих, жалоба на иные решения, требования, уведомления налоговых органов, а также на действия или бездействие их должностных лиц подается в вышестоящий налоговый орган в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

В итоге становления научных основ исследования налоговых конфликтов целесообразно сделать следующие выводы.

Налоговые конфликты являются неизбежным следствием налогообложения, выступая как противоречия интересов его различных сторон. Такие противоречия могут как служить развитию системы налогов, так и вести ее к деградации. При этом в России налоговые конфликты обусловлены не только неполным соответствием практики финансово-хозяйственной деятельности и налогового администрирования букве закона, но и противопоставлением легальной (с точки зрения налогового права) и нелегальной предпринимательской деятельности, экономически оправданного и политическо-конъюнктурного законотворчества.

Формы налоговых конфликтов следует классифицировать как по источнику возникновения, так и по уровню проявления и путям разрешения. В частности, классификация источников налоговых конфликтов (противоречия между налоговыми законами и потребностями экономики, между положениями налоговых законов и практикой налогового администрирования между действиями налогоплательщиков и государства, и нормами налогового права) позволяют выделить такие уровни их проявления, как трансформационный (высший), макроэкономический (верхний), финансовый (средний). Но не менее важным является еще один уровень налоговых конфликтов – нижний, на котором разграничиваются пути их разрешения – цивилизованный (налоговые споры) и нецивилизованный (всяческое уклонение от уплаты налогов). В свою очередь, цивилизованный путь – налоговые споры – также подразделяется на судебное и досудебное их разрешение.

В России преимущественным путем разрешения налоговых споров является судебный. Между тем именно досудебный путь является самым перспективным, так как способствует не только снятию налоговых проблем хозяйственных субъектов, но и разрешению налоговых противоречий для самого государства. Поэтому к факторам, определяющим необходимость развития досудебного разрешения налоговых споров в Российской Федерации, мы относим такие, как преимущественно

«договорной» характер налогового права, длительный характер судебных разбирательств, несовершенство налогового контроля и т.п.

Перегруженность судебного разрешения налоговых споров в Российской Федерации стала следствием как неотработанности самого механизма их досудебного

решения, так и недостаточно сформированных условий его активизации. В свою очередь, это не способствует профилактике налоговых конфликтов и не решает проблему их дальнейшего расширения. В связи с этим необходимо исследование развития регулирования налоговых споров на досудебном уровне.

## ЛИТЕРАТУРА

1. *Интервью с А. Кудриным* // Итоги. 2003. № 5. С. 1–6.
2. Князев В.Г., Пансков В.Г. *Налоги*. М.: Изд-во Рос. экон. акад., 2003. 336 с.
3. *Данные официального сайта Госкомстата России*. Режим доступа: <http://www.gks.ru/scripts/free/>
4. *Данные официального сайта ФНС России*. Режим доступа: <http://www.nalog.ru>
5. Васильев В.П. Налоговая полиция совершенствует методы борьбы с налоговыми преступлениями // *Налоговые споры*. 2002. № 2. Режим доступа: <http://www.nalog.ru>
6. *Аналитические материалы Госкомстата РФ за 1999–2007 гг.* Режим доступа: <http://www.gks.ru>
7. *Аналитическая справка о поступлении налогов и сборов в бюджетную систему РФ в 2003 г.* М.: МНС РФ, 2003. 83 с.
8. Брызгалов А. Значение и место современной судебно-арбитражной практики в правовом регулировании налоговых отношений // *Налоги и финансовое право*. 2002. № 11. С. 12–16.
9. Горский И.В. Развитие налоговой системы Российской Федерации: Дис. ... д-ра экон наук. М.: Министерство финансов Российской Федерации. Научно-исследовательский финансовый институт, 2004. 342 с.

Статья представлена научной редакцией «Право» 3 октября 2009 г.