

*Братчиков Илья Сергеевич*

студент

ФГБОУ ВО «Вятский государственный

гуманитарный университет»

г. Киров, Кировская область

## **ПРОБЛЕМА ДОСУДЕБНОГО ПОРЯДКА УРЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ**

*Аннотация:* а данной статье исследован вопрос, является ли рассмотрение материалов налоговой проверки частью доказательственного процесса по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в досудебном порядке.

*Ключевые слова:* налоговые споры, налогоплательщик, апелляционная жалоба, досудебный порядок, ненормативные правовые акты.

Досудебный порядок урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа установлен НК РФ (ст. 138 Порядок обжалования гл. 19 части первой НК РФ) с 1 января 2014 г.

С этой даты упомянутая ст. 138 НК РФ действует в новой редакции, предусматривающей в абз. 1 п. 2, что акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном данным Кодексом [1].

Тем не менее арбитражными судами Российской Федерации ежегодно рассматривается значительное количество налоговых дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц. Однако судебная практика арбитражных судов по данным делам все же неоднозначна.

Необходимо исследовать причины данного явления и, прежде всего, сущность досудебного урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа при доказывании в досудебном порядке.

При решении вопроса, является ли рассмотрение материалов налоговой проверки частью досудебного порядка урегулирования разногласий, следует исходить из обязательности процедуры урегулирования разногласий и признать его стадией досудебного порядка урегулирования разногласий. Существенное значение при решении обозначенного вопроса имеет и то, что в конечном счете несоблюдение досудебного порядка по исследуемым делам препятствует обращению налогоплательщика в суд (абз. 1 п. 2 ст. 138 НК РФ) [1].

Процедура рассмотрения материалов камеральной или выездной налоговой проверки представляет собой порядок, посредством которого производится установление фактов, имеющих юридическое значение для дела и входящих в предмет доказывания. Этот порядок представляет собой систему процедурных правил, предусмотренных ст. 101 НК РФ, несоблюдение которых признается существенным нарушением и влечет отмену решения налогового органа, вынесенного по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, вышестоящим органом или судом на основании п. 14 ст. 101 НК РФ [2].

Рассмотрение материалов проверки, предшествующее вынесению решения налоговым органом по результатам налоговой проверки, является, по мнению автора, началом урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом.

С этого момента начинается процесс доказывания по делу, который может продолжаться в случае неурегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа при обжаловании решения налогового органа по результатам проверки в вышестоящем налоговом органе. Материалы проверки способствуют формированию предмета доказывания в суде. Представляется, что разногласия между налогоплательщиком и налоговым органом до вынесения решения отличаются тем, что включают только разногласия по спорным фактическим обстоятельствам, так как акт налоговой проверки не содержит оценки деяний (действия или бездействия) налогоплательщика и не влечет для налогоплательщика правовых последствий.

Представляется, что акт налоговой проверки является письменным доказательством по делу, которое подвергается исследованию и оценке наряду со всеми другими доказательствами при рассмотрении материалов налоговой проверки. Достоверность того, что краткое изложение сути доказательственных материалов в акте налоговой проверки (производном доказательстве) соответствует их содержанию и фактам, имевшим место в действительности, обеспечивается составлением этого акта по месту нахождения налогового органа и его подписанием должностными лицами налогового органа, непосредственно проводившими налоговую проверку, то есть лицами, которые непосредственно воспринимали факты объективной действительности и собирали необходимые сведения об этих фактах.

Таким образом, до вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки разногласия по правовой оценке фактических обстоятельств не могут возникнуть, так как только в решении по результатам рассмотрения материалов проверки налоговым органом дается правовая оценка установленным фактам.

Досудебный порядок обжалования решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в вышестоящий налоговый орган способствует созданию необходимых условий для последующего рассмотрения и разрешения дела в судебном порядке.

В соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 138 НК РФ жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого являются вступившие в силу акты налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права [4].

Особенность урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа в досудебном порядке по делам об оспаривании ненормативных правовых актов по результатам налоговых проверок состоит в том, что НК РФ помимо подачи жалобы в общем порядке предусмотрена возможность подачи в вышестоящий налоговый орган апелляционной жалобы. Термин «апелляционная жалоба»

содержится в НК РФ. Так, согласно абз. 3 п. 1 ст. 138 НК РФ апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является не вступившее в силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного в соответствии со ст. 101 НК РФ, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права [1].

Целью урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа в досудебном порядке (как и в судебном порядке) является подтверждение доказательствами фактов хозяйственной жизни налогоплательщика или отсутствие возможности доказать их существование, влекущих для налогоплательщика правовые последствия в сфере налогообложения и их правовое обоснование.

К оценке процессуального значения обязательного урегулирования разногласий сторон в досудебном порядке возможно применить ряд признаков. К таким признакам можно отнести обязательность согласования спорных фактических обстоятельств, составляющих требование одного лица к другому, до обращения в суд и то, как повлияет в конечном счете несоблюдение досудебного порядка на право лица на обращение в суд с иском (препятствует обращению в суд с иском или не препятствует).

Существенное значение имеет такой признак, как обязательное согласование спорных фактических обстоятельств, составляющих требование одного лица к другому, до обращения в суд, который включает:

- возможность сторон спора непосредственно урегулировать разногласия по фактическим обстоятельствам, в том числе путем проведения прямых переговоров на основе состязательного начала;
- достаточный срок для урегулирования разногласий;
- наличие права сторон на заключение соглашения, прекращающего спор сторон по фактическим обстоятельствам, составляющим требование одного лица

к другому, то есть прекращение спора вследствие распорядительных действий сторон;

– наличие возможности повторно подать жалобу по тем же или иным основаниям при урегулировании разногласий в досудебном порядке [5].

Указанные признаки применимы и к оценке дел, возникающих из публичных правоотношений, и, в частности, к оценке дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок. В исследуемых делах перечисленные признаки проявляются с некоторыми особенностями, что обусловлено спецификой налоговых дел. Так, досудебный порядок урегулирования разногласий по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, имеет особенности.

Как уже отмечалось, досудебный порядок урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа состоит из двух стадий. При решении вопроса о том, состоит ли досудебный порядок урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа из двух стадий было учтено то, что стадия рассмотрения налоговым органом материалов налоговой проверки до вынесения решения по результатам налоговой проверки и стадия рассмотрения апелляционной жалобы или жалобы на это решение вышестоящим налоговым органом являются обязательными и то, что в конечном счете несоблюдение досудебного порядка по исследуемым делам препятствует обращению налогоплательщика в суд (абз. 1 п. 2 ст. 138 НК РФ) [1].

Сущность досудебного порядка урегулирования разногласий по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, таким образом, состоит в обязательном выяснении разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом в связи с налоговой проверкой, согласовании спорных фактических обстоятельств до обращения в суд.

Особенность досудебного порядка урегулирования разногласий сторон состоит и в том, что только по делам об оспаривании ненормативных правовых

актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, НК РФ предусмотрена возможность подачи апелляционной жалобы, предметом которой является обжалование не вступившего в силу решения налогового органа, вынесенного по результатам проверки. Жалоба подается налогоплательщиком на вступившее в силу решение налогового органа.

С процессуальной точки зрения при рассмотрении урегулирования разногласий в досудебном порядке имеет значение вопрос о возможности повторно подать жалобу по тем же или иным основаниям.

В настоящее время законом внесена определенность в соблюдение досудебного порядка в ситуациях, когда жалоба подана повторно по тем же основаниям, в том числе и на вступившее в силу решение налогового органа в том случае, если решение налогового органа ранее обжаловалось в апелляционном порядке. Часть первая НК РФ дополнена пп. 4 п. 1 ст. 139.3, в котором предусмотрено, что вышестоящий налоговый орган оставляет без рассмотрения жалобу полностью или в части, если установит, что ранее подана жалоба по тем же основаниям [3].

Таким образом, в настоящее время недопустима повторная подача налогоплательщиком тождественной жалобы. Законом предусмотрена возможность обращения с жалобой второй раз, только если она заявлена по новым основаниям. Но по существу это не повторная жалоба, а новая жалоба, не тождественная первой.

### *Список литературы*

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть 2 [федер. закон: принят Гос. Думой РФ 19.07.2000] // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000. – №32. – ст. 3340
2. Смолина О.С. Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: Монография / О.С. Смолина. – М.: Норма, 2015.
3. Смолина О. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров // Налоговый вестник. – 2016. – №2.
4. Львов Д. Курс финансового права // СПС «КонсультантПлюс».

5. Кондрат Е.Н. Совершенствование учета налогоплательщиков: проблемы и решения // Административное и муниципальное право. – 2014. – №4.

6. Смолина О.С. Доказывание и доказательства при оспаривании ненормативных правовых актов по результатам налоговых проверок в арбитражном суде [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.konf.x-pdf.ru/18yuridicheskie/514295-1-dokazivanie-dokazatelstva-pri-osparivanii-nenormativnih-pravovih-aktov-rezultatam-nalogovih-proverok-arbitrazhnom.php>