НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ: АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

Приженникова Алёна Николаевна
кандидат юридических наук, доцент
Финансовый университет при Правительстве РФ
Москва

Аннотация. Реформирование и изменение процессуального законодательства, в процессе реализации его противоречивость, отсутствие легального определения понятия «налоговый спор» вносит неопределенность в понимание налоговых споров и ведет к возникновению различного рода дискуссий. Автор статьи рассматривает проблемы, возникающие в теории и практики в процессе разрешения налоговых споров.

Ключевые слова: налоговый спор, административное судопроизводство, правовой спор, публичные правоотношения, суд общей юрисдикции.

TAX DISPUTES IN MODERN RUSSIA: ACTUAL ISSUES

Prizhennikova Alena Nikolaevna
candidate of legal sciences, associate professor
Financial University under the Government of the Russian Federation
Moscow

Abstract. The Reform and the change of the procedural legislation in the process of implementing its inconsistency, the lack of legal definition of «tax dispute» introducing ambiguity into the understanding of tax disputes and leads to different kinds of discussions. The author considers the problems of theory and practice in the process of resolution of tax disputes.

Keywords: tax dispute, administrative litigation, legal dispute, public legal relations, a court of General jurisdiction.

Как отмечает О.Р. Михайлова, по своему предмету налоговые споры специфичны, они разрешают сложные экономические ситуации, и их рассмотрение требует специального знания и применения особых процедур [1].

В России налоговые споры разрешают арбитражные суды и суды общей юрисдикции. Во Франции и ряде других стран юрисдикцией в области налоговых споров обладают гражданские и административные суды. В Германии налоговые споры рассматривают финансовые суды, в США и Канаде – специализированные налоговые суды. В Великобритании в первой инстанции налоговые споры разрешают независимые трибуналы (квазисудебные органы), решения которых могут быть обжалованы в Высокий суд (The High Court), входящий в систему судебных органов Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии [2].

В настоящее время понятие «налоговый спор» в Арбитражном процессуальном кодексе РФ (далее – АПК РФ), Гражданском процессуальном кодексе РФ (далее – ГПК РФ), Налоговом кодексе РФ (далее – НК РФ) не отражено. Таким образом, в действующем законодательстве отсутствует определение понятия «налоговый спор».

В научной литературе также отсутствуют единый подход к понятию «налоговый спор». Для начала, считаем необходимым исследовать понятие правовой спор. Термином «спор о праве» принято обозначать[3]: спор о праве субъективном, т.е. праве, вытекающем из конкретного правоотношения; спор о существовании и конкретном содержании субъективного права; о наличии субъективного права и его определенном состоянии в результате ущемления или нарушения; спор по поводу наличия или отсутствия предполагаемого (спорного) права и пассивного юридического противостояния; спор не только о субъективном праве, но и по поводу исполнения обязанностей, лежащих на одной из сторон, спор субъектов правоотношения о своих правах и обязанностях; спор не только о правах и обязанностях, но и об ответственности; спор о право-

отношении: его наличии или отсутствии, прекращении, изменении или восстановлении; спор о реализации права, предусмотренного законодательством или договорами, или об установлении нового субъективного права.

Таким образом, термином «спор о праве» обозначается определенный ряд правовых явлений. Мы полагаем, правовой спор – это разногласия между субъектами о правах и обязанностях по поводу которых идет спор [4].

Для любого правового спора характерно наличие:

1. стороны (субъекты) спора – физические и (или) юридические лица, между которыми возможно возникновения спора, подлежащего урегулированию в законодательно установленном порядке;
2. предмет спора – то, по поводу чего возникло разногласие;
3. основание спора – обстоятельства, на которых одна из сторон строит свои требования.

Свойственные общему понятию правового спора признаки присущи всем его отраслевым разновидностям, в том числе и понятию налогового спора.

В этой связи, для определения понятия «налоговый спор», представляется необходимым, определить значение и содержание данного понятия, выявить причины возникновения налогового спора, определиться с существенными признаками, основаниями и субъектами данного спора.

В юридической литературе под налоговыми спорами понимается «юридические ситуации, связанные с применением законодательства, регулирующего условия, порядок исчисления и уплаты налогов, которые возникают между налоговыми органами и налогоплательщиками» [5]; налоговый спор рассматривается «в качестве решаемого уполномоченным государственным органом юридического спора между государством и плательщиками налогов и сборов по вопросам налогового права, факта или

налоговой процедуры» [6]; «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» [7]; «протекающий в установленной законом форме и разрешаемый компетентным государственным органом юридический спор (спор о субъективном праве) между государством, с одной стороны, и иными участниками налогового правоотношения – с другой, связанный с исчислением и уплатой налогов» [8] и др.

Автор полагает, что налоговый спор – это неурегулированные разногласия между участниками данного правоотношения по поводу их прав и обязанностей в сфере данных отношений.

Налоговые споры возникают из публично-правовых отношений. Одна сторона – это орган публичной власти, которая наделена властными полномочиями, другая – налогоплательщики.

Вопрос об основании публично-правового спора в отечественной юридической науке решается неоднозначно. Так, в качестве основания рассматривают «обращение гражданина в форме жалобы, которая рассматривается как реакция лица на нарушение его прав и свобод в сфере государственного управления»; публично-правовой спор возникает «в случае нарушения субъектом государственной власти или местного самоуправления субъективных публичных прав граждан и организаций» [9]; выступают «административные правонарушения, включая административные проступки, посягающие на административно-правовые запреты, и неисполнение юридических обязанностей, вытекающих из норм административного права, а также административные упущения» [10].

Таким образом, несовершенство процессуального законодательства, постоянное его изменение, разночтение и противоречивость налогового законодательства являются основными причинами возникновения налоговых споров.

Предмет налоговых споров вытекает из налоговых правоотношений (ст. 2 НК РФ).

В соответствии с ч. 1 ст. 2 НК РФ это отношения:

a) по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;
b) возникающие в процессе осуществления налогового контроля;
c) возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
d) возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Необходимо отметить, что отсутствует единое мнение в научной литературе понятие по вопросу предмета налогового спора.

Мы считаем, что предметом налогового спора являются отношения, возникающие между налоговым органом и налогоплательщиком в результате исполнения ими своих обязанностей.

По мнению С.Г. Пепеляева, участники налоговых правоотношений делятся на две группы: основные и факультативные. К факультативным можно отнести лица, которые обеспечивают перечисление и сбор налогов, лица, предоставляющие профессиональную помощь (представители и налоговые консультанты), лица, предоставляющие необходимые данные (нотариусы, регистрирующие органы, органы лицензирования), лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля (судьи, нотариусы, регистрационные органы, процессуальные лица), правоохранительные органы [11].

Для налогового спора характерна как судебная форма защиты, так и внесудебная процессуальная форма.

С 15 сентября 2015 г. все налоговые споры с соблюдением правил родовой подсудности, подсудны районным судам. Если спор подлежащий рассмотрению содержат сведения, составляющие государственную тайну, тогда дело по налоговому спору подсудно верховному суду рес-

публики, краевому, областному суду, суду города федерального значения, суду автономной области и суду автономного округа.

Правила определения территориальной подсудности дел по налоговым спорам закреплены в ст.ст. 22-27 Кодекса административного судопроизводства РФ (далее – КАС РФ) и зависят от предмета налогового спора и статуса его участников.

Подсудность налоговых споров в арбитражных судах определяется в соответствии с АПК РФ. Согласно ст. 35 АПК РФ иск предъявляется в арбитражный суд субъекта Российской Федерации по месту нахождения или месту жительства ответчика. В соответствии с ч. 5 ст. 36 АПК РФ иск к юридическому лицу, вытекающий из деятельности его филиала, представительства, расположенных вне места нахождения юридического лица, может быть предъявлен в арбитражный суд по месту нахождения юридического лица или его филиала, представительства.

Учитывая, что в процессе реализации Налогового законодательства возникают проблемные вопросы, представляется необходимым разработать обособленный нормативный правовой акт, который будет содержать нормы налогового процесса. В настоящее время, НК РФ содержит в себе одновременно и нормы материального права, устанавливающие права и обязанности участников налоговых правоотношений, и нормы процессуального права, посредством которых осуществляется реализация материальных норм.

Зарубежный опыт демонстрирует, что например, в Румынии существует Налоговый процессуальный кодекс (Codul de procedura fiscala) [12]. Понятие налогового процесса (taxerings process) разрабатывается и шведскими авторами, хотя большинство налоговых споров рассматривается в соответствии с единым Административно-процессуальным кодексом [13].

В Государственной Думе в 1996-1998 гг. в процессе рассмотрения НК РФ высказывались идеи о принятии процессуального налогового кодекса.

На страницах научной литературы можно увидеть, что отсутствует единое понимание понятия «налоговый процесс».

Так, налоговый процесс рассматривают как: «деятельность государственных уполномоченных органов в налоговой сфере, направленная на установление правовых основ формирования налоговых доходов, обеспечение надлежащего поведения лиц по использованию ими своих обязанностей как участников налоговых отношений, разрешение налоговых споров»; «урегулированные Налоговым кодексом РФ правила рассмотрения налоговым органом дел о налоговых правонарушениях и вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) дел об обжаловании актов налогового органа, действий (бездействия) его должностных лиц»; «разновидность налоговой процедуры, призванной регулировать отношения по применению мер налогово-правового принуждения и по разрешению налогово-правовых споров»; «вид юридического процесса и представляет собой установленную действующим законодательством форму упорядочения деятельности субъектов налогового права по исчислению и уплате налогов в бюджетную систему государства, по контролю за правильностью исчисления и уплаты налогов, а также иной связанной с этим деятельностью»; «только производство по налоговым спорам» [14].

Представляется необходимым разработать Налоговый процессуальный кодекс, т.к. трудности возникают именно в правоприменении процессуальных норм.

В Концепции отражено [15], что для того, чтобы реализовать качественно новый подход к системе урегулирования налоговых споров, необходимо мотивировать налогоплательщиков к внесудебному разрешению налоговых споров.

Таким образом, очень важно повысить заинтересованность налоговых органов и их должностных лиц в решении налогового спора без доведения его на уровень судебных разбирательств.

Список использованных источников

1. Михайлова О.Р. Налоговый суд Канады // Ваш налоговый адвокат. 2001. Вып. 1 (15). С. 119.
2. Хаванова И.А. Налоговое судопроизводство: особенности процессуального порядка рассмотрения налоговых споров в зарубежной практике // Финансовое право. 2010. № 9 // Нотин С.А. Судебная практика в системе источников налогового права (на примере ЕС и РФ): Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 69.
3. Зеленцов А.Б. Административно-правовой спор: вопросы теории. М.: Изд-во Российского университета дружбы народов. 2005. С. 17-18.
4. Приженникова А.Н. Административный спор и экономический спор как основание для разграничения видов судопроизводства // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. 2013. № 4.
5. Хаванова И.А. Особенности производства по налоговым спорам в арбитражных судах – актуальные вопросы теории и практики // Налоги. 2010. № 5. С. 10.
6. Борисова О.В. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налоговым спорам: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 10-11.
7. Еронина М.А. Процессуально-правовая характеристика налоговых споров // Арбитражный и гражданский процесс. 2016. № 2.
8. Овсянников С.В. Налоговые споры в арбитражном суде (общая характеристика) // Правоведение. 1996. № 3. С. 145-146.
9. Николаева Л.А., Соловьева А.К. Административная юстиция и административное судопроизводство: зарубежный опыт и российские традиции. СПб., 2004. С. 22.
10. Зеленцов А.Б. Теоретические основы правового спора: Дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2005. С. 14-15.

11. Пепеляев С.Г. Участники налоговых правоотношений. Налогоплательщики // Налоговое право / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2003. С. 163.
12. Крецу А.В. Судебный порядок разрешения налоговых споров в Румынии // Публично-правовые исследования. 2015. № 4.
13. Корнева Е.А., Ткачев В.Н. Правовое регулирование полномочий налоговых органов: комментарий законодательства для налоговика и налогоплательщика. Городец, 2007.
14. Зутиков И.А. Защита прав и законных интересов уредитных организаций в налоговом процессе // Административное и муниципальное право. 2015. № 6.
15. Приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78 «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013-2018 годы».