

*Карабаев Б.Р.*

**ЧЕТ ӨЛКӨЛӨРДӨГҮ САЛЫК ТАЛАШ-ТАРТЫШТАРДЫ ЧЕЧҮҮ СИСТЕМАСЫ**

*Карабаев Б.Р.*

**СИСТЕМА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ**

*B.R.Karabaev*

**SYSTEM OF TAX DISPUTE RESOLUTION IN FOREIGN COUNTRIES**

УДК:347.73 (575.2)

*Макалa чет өлкөлөрдөгү салык талаш-тартыш-тарды чечүү системаларынын негиздеринин талдоосун камтыйт, ошондой эле макалада КМШ өлкөлөрүнүн жана башка чет өлкөлөрдөгү салык талаш-тартыштарды чечүүнүн негизги моделдеринин мүнөздөмөсү берилет. Автор ар кайсы өлкөлөрдөгү салык органдары тарабынан кабыл алынган актыларына карата даттануунун административдик жана соттук тартыштарын институттарын, алардын өзгөчөлүктөрүн жана айкалышуусун изилдеген.*

*В статье содержится анализ основ систем разрешения налоговых споров в зарубежных странах, дается характеристика основных моделей рассмотрения налоговых споров в странах СНГ и других зарубежных странах. Автором исследуются институты административного и судебного порядка обжалования актов налоговых органов, их особенности и их сочетание в различных государствах.*

*The article analyzes the basis of tax dispute resolution system in foreign countries. It also gives comparative description of the main models of tax dispute resolution in CIS and other foreign countries. The author studies institutes of administrative and judicial procedures of tax appeals, their features and combination in different countries.*

В юридической науке под разрешением налогового спора (в узком смысле) понимается процесс обжалования участниками налоговых правоотношений решений налоговых органов и действий их должностных лиц. В широком смысле под налоговым спором следует понимать переданное на рассмотрение уполномоченного государственного органа разногласие участников правоотношений, касающееся исчисления и уплаты налогов, их взаимных прав и обязанностей и условий их реализации, требующее разрешения на основе правовой оценки правильности предполагаемых прав сторон и проверки законности действий уполномоченного государственного органа.

В рамках данной статьи для нас научный и практический интерес представляет механизм обжалования участниками налоговых правоотношений решений налоговых органов и действий их должностных лиц (далее – акты налогового органа), поскольку реальное обеспечение права обжалования неправомерных решений налоговых органов и действий их должностных лиц является неотъемлемым элементом эффективной налоговой системы государства является. В Кыргызстане институт обжалования решений налоговых органов недос-

точно развит, что проявляется как в противоречивости нормативных правовых актов, регулирующих данную сферу, так и в ненадлежащем исполнении участниками налоговых правоотношений соответствующих правовых норм. В этой связи, целесообразно обращение к передовому зарубежному опыту в данной сфере, и изучение возможности его внедрения в условиях Кыргызстана.

В большинстве государств со сложившейся и устоявшейся налоговой системой механизм обжалования актов налоговых органов включает как административный, так и судебный порядок разрешения налоговых споров.

Административный порядок предусматривает подачу участником налоговых правоотношений жалобы на акт налогового органа в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа. Судебный порядок заключается в том, что каждый участник налоговых правоотношений, считающий, что актом налогового органа нарушены его права и свободы, на него незаконно возложена какая-либо обязанность, или он незаконно привлечен к какой-либо ответственности, либо созданы препятствия для осуществления его прав и свобод, имеет право на обжалование этого акта в судебных органах.

Административный и судебный порядок разрешения налоговых споров предусмотрены законодательством большинства зарубежных стран, при этом различия в основном касаются обязательности соблюдения досудебного способа урегулирования налогового спора, до обращения в суд.

В Кыргызстане соблюдение досудебного способа урегулирования налогового спора является обязательным, т.е. до обращения в суд налогоплательщик в первую очередь обязан подать жалобу в уполномоченный налоговый орган по рассмотрению жалоб – Государственную налоговую службу при Правительстве КР. И только в случае несогласия с решением уполномоченного налогового органа по жалобе, налогоплательщик вправе обжаловать это решение в судебном порядке. Рассмотрение налоговых споров в судебном порядке в Кыргызстане относится к компетенции межрайонных судов по экономическим делам.

Поскольку Кыргызстан стремится в Таможенный союз, объединяющий Россию, Казахстан и Беларусь, для нас в первую очередь интерес представляют системы разрешения налоговых споров в указанных странах.

В Российской Федерации акты налоговых органов ненормативного характера, (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган. Акты налоговых органов ненормативного характера, принятые по итогам рассмотрения жалоб могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в судебном порядке. Акты ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, обжалуются в судебном порядке [1].

Обжалование в судебном порядке актов налоговых органов Российской Федерации производится юридическими лицам и индивидуальными предпринимателями в арбитражный суд, а физическими лицами – непосредственно в суд общей юрисдикции.

Действующее законодательство не конкретизирует порядок рассмотрения налоговых споров. Налоговый кодекс РФ содержит лишь отсылочные нормы, поэтому судопроизводство по данной категории дел проводится в рамках административного судопроизводства в соответствии с положениями арбитражного и гражданского процессуального законодательства.

Таким образом, в Российской Федерации есть категории налоговых споров, по которым административный порядок рассмотрения является обязательным, есть категории, по которым административный порядок не является обязательным (на усмотрение налогоплательщика), также есть категории споров, которые разрешаются только в судебном порядке.

В Республике Казахстан рассмотрение жалобы налогоплательщика на уведомление о результатах налоговой проверки производится вышестоящим органом налоговой службы, на уведомление о результатах налоговой проверки уполномоченного органа - непосредственно уполномоченным органом [2]. Налогоплательщик вправе обжаловать уведомление о результатах налоговой проверки непосредственно в суд. Налоговые споры в Республике Казахстан рассматриваются специализированными межрайонными экономическими судами, уполномоченными для разрешения экономических споров.

В Республике Беларусь акты налоговых органов могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд, при этом подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не исключает права на подачу жалобы в суд. Следует отметить, что данный порядок не применим в отношении решений налоговых органов, выносимых в рамках административного процесса [3]. Рассмотрение налоговых споров по гражданскому и хозяйственному

процессуальному законодательству относится к подсудности общих или хозяйственных споров в зависимости от статуса лица, обжалующего акты налоговых органов (является субъектом предпринимательской деятельности или обычным гражданином).

Как следует из вышеизложенного, в Казахстане и Беларуси административный порядок обжалования актов налоговых органов не является обязательным, налогоплательщикам предоставлено право выбора - обжаловать акты в вышестоящий налоговый орган или непосредственно в суд.

В Республике Узбекистан административный порядок обжалования актов налоговых органов также не является обязательным, 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. Подача жалобы в вышестоящий орган государственной налоговой службы не исключает права на подачу аналогичной жалобы в суд [4]. В соответствии с хозяйственным процессуальным законодательством республики рассмотрение налоговых споров относится к подсудности хозяйственных судов.

В Республике Таджикистан жалоба налогоплательщика может быть подана в вышестоящий налоговый орган, уполномоченный государственный орган (Налоговый комитет при Правительстве РТ) и (или) в суд [5]. Обращение заинтересованного лица с жалобой в вышестоящий налоговый орган не является обязательным условием для подачи заявления в суд, соответственно административный порядок обжалования актов налоговых органов не является обязательной досудебной процедурой. Рассмотрение дел, вытекающих из налоговых правоотношений, отнесено к подсудности судов общей юрисдикции или экономических судов в зависимости от юридического статуса заявителя.

Таким образом, и в Узбекистане, и в Таджикистане административный порядок обжалования актов налоговых органов не является обязательным и может быть применен по усмотрению налогоплательщика.

Изучение основ систем разрешения налоговых споров в вышеуказанных странах СНГ показывает, что указанные страны, как бывшие союзные государства, находясь на стадии строительства и развития своих налоговых систем, имеют похожие модели досудебного урегулирования налоговых споров.

Так, в основном в данных странах обжалование актов налоговых органов в вышестоящий налоговый орган или уполномоченный орган возможно в течении тридцати календарных дней с момента получения обжалуемого акта, вышестоящий или уполномоченный орган должен рассмотреть жалобу и принять по ней решение также в пределах

тридцати дней. Уполномоченный орган вправе удовлетворить жалобу полностью или частично или отказать в удовлетворении жалобы, при этом на период рассмотрения жалобы действие обжалуемого акта налогового органа приостанавливается.

В отношении судебного порядка разрешения налоговых споров – такие категории дел отнесены либо к исключительной компетенции специализированных экономических (хозяйственных) судов (Кыргызстан, Казахстан, Узбекистан), либо к компетенции судов общей юрисдикции и экономических (хозяйственных) судов в зависимости от статуса заявителя (является ли субъектом предпринимательской деятельности).

В указанных странах СНГне предусмотрено рассмотрение жалоб налогоплательщиков в административном порядке каким-либо независимым органом (жалобы рассматриваются вышестоящим налоговым органом или центральным налоговым органом), и отсутствуют специализированные налоговые суды, которые бы занимались разрешением только налоговых споров.

Между тем, в зарубежных странах с развитой налоговой системой функционируют независимые апелляционные органы по рассмотрению жалоб налогоплательщиков и специализированные налоговые суды.

Например, институт налоговых судов существует в США, Канаде и Японии.

Особенно интересным представляется опыт США в построении системы разрешения налоговых споров. Так, в США существует специализированный Налоговый суд, который рассматривает иски налогоплательщиков к Службе внутренних доходов до уплаты налогов. Суды общей юрисдикции рассматривают споры, возникшие после уплаты налогоплательщиком налога, это дела о возврате необоснованно уплаченных сумм налога, о возмещении убытков, связанных со взиманием налога. Процедура рассмотрения дел в Налоговом суде США характеризуется несколько упрощенной формой: функции представителей выполняют непрофессиональные поверенные, досудебная процедура обмена имеющейся информацией и документами осуществляется не в официальном порядке. При рассмотрении дел в Налоговом суде действует презумпция правильности заключения налогового органа о налоговом обязательстве налогоплательщика. В силу этого основное бремя доказывания лежит на налогоплательщике [6].

Основные модели административного (досудебного) обжалования актов налоговых органов в зарубежных странах следующие [7]:

1) по обязательности для налогоплательщика: а) инициативная (добровольная) - Италия, Великобритания, Швеция, Индия, Норвегия; б) императивная (обязательная) - Австрия, Швейцария, Франция, Испания, Болгария, Япония; Китай;

2) по соотношению досудебного и судебного порядков обжалования: а) последовательная,

предполагающая предварительное досудебное обжалование (Бельгия, ФРГ, Польша, Чехия); б) параллельная, допускающая одновременное обжалование в досудебном и судебном порядке (Азербайджан).

Также в развитых странах эффективно функционирует институт налоговых соглашений (мировых соглашений). В США примерно 95% налоговых споров разрешаются путем заключения мировых соглашений. Вторая попытка уладить спор до суда – подача жалобы в апелляционный департамент Службы внутренних доходов, где жалоба рассматривается также неформально – с помощью телефонных переговоров, почтовой переписки, личных встреч. На практике 90% жалоб налогоплательщиков разрешается на этом этапе. Срок рассмотрения дела в административном порядке не ограничен (от 90 дней до одного года). При разрешении спора налоговый орган учитывает возможные риски и сложности рассмотрения дела в судебных инстанциях.

В Германии, Франции и Великобритании налоговые органы стараются заключить мировое соглашение с налогоплательщиком на этапе административного обжалования, но заключение соглашения о вопросах фактов допускается также в ходе судебного разбирательства.

Анализ зарубежного законодательства показывает, что существуют несколько организационных моделей судебного рассмотрения налоговых споров:

- специализация на уровне первой инстанции (США, Канада);

- замкнутый цикл специализации (наличие, наряду со специализированным судом первой инстанции, и высшего специализированного суда, ФРГ);

- рассмотрение налоговых споров в квази-судебных органах (Великобритания, Австралия),

- в административных судах (Финляндия, Эстония, Латвия, Швеция).

Зарубежный опыт подтверждает, что специализированные суды эффективны и специализация судей приводит к наиболее качественному рассмотрению дел. Анализ зарубежного опыта показывает также тенденцию к переходу к обязательному досудебному обжалованию актов налоговых органов.

Таким образом, в мире существуют различные модели обжалования актов налоговых органов, которые призваны обеспечить правильный баланс частных и публичных интересов. Соответственно, выбор и построение эффективной модели разрешения налоговых споров зависит от потребностей каждого государства в установлении определенного баланса на конкретном этапе политического и экономического развития страны. Анализ системы разрешения налоговых споров зарубежных стран показывает, что Кыргызстану есть куда расти в этой сфере, и изучение зарубежного опыта должно помочь нашему государству в достижении таких целей.

**Список использованных источников:**

[1] Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 года №146-ФЗ.

[2] Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 10 декабря 2008 года № 99-IV ЗРК.

[3] Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общая часть от 19 декабря 2002 года № 166-З.

[4] Налоговый кодекс Республики Узбекистан от 25 декабря 2007 года №ЗРУ-136.

[5] Налоговый кодекс Республики Таджикистанот 17 сентября 2012 года №901.

[6] The Tax Disputes and Litigation Review, USA [www.mofo.com/files/Uploads/Images/140201-Tax-Disputes-Litigation-Review-United-States.pdf](http://www.mofo.com/files/Uploads/Images/140201-Tax-Disputes-Litigation-Review-United-States.pdf).

[7] Хаванова И. А. «Правовое регулирование до судебного обжалования в налоговых правоотношениях»: Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук, специальность 12.00.14 – Административное право, финансовое право, информационное право. - Москва, 2011

**Рецензент: д.ю.н., доцент Исраилова А.М.**