ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДОСУДЕБНОГО РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В ГОСУДАРСТВАХ — ЧЛЕНАХ ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА

АБДРАХМАНОВА Сайма Жангельдиновна, ведущий научный сотрудник отдела гражданского, гражданско-процессуального законодательства и исполнительного производства Института законодательства Республики Казахстан, магистр юриспруденции

010000, Республика Казахстан, г. Астана, пр. Мангилик Ел, 8

E-mail: saima_a@mail.ru

Взимание налогов — это правомерный способ изъятия частной собственности. Собственник, налогоплательщик стремятся уйти от обязанности уплаты налогов либо уменьшить бремя налогообложения, а государство ориентировано на большее пополнение бюджета. По этой причине для налоговых отношений свойственна изначальная конфликтность. Для снижения конфликтности, сближения интересов сторон налоговых отношений вырабатываются оптимальные механизмы, одним из которых является досудебный порядок урегулирования налоговых споров.

В статье проведен обзор законодательств государств — членов Евразийского экономического союза по порядку разрешения налоговых споров на досудебной стадии.

Отмечены преимущества досудебного урегулирования (экономичность, оперативность, прозрачность) налоговых споров по сравнению с судебным порядком (длительность, затратность). Приведена классификация досудебного урегулирования (обязательный или добровольный характер) с обозначением стран, которые придерживаются добровольного либо обязательного досудебного порядка урегулирования налоговых споров. Дан подробный обзор налогового законодательства каждой из стран — участниц Евразийского экономического союза, регламентирующего досудебный порядок рассмотрения налоговых споров (Республика Армения, Республика Беларусь, Республика Казахстан, Республика Кыргызстан, Российская Федерация). По итогам анализа выявлены общие черты и отдельные особенности досудебного рассмотрения налоговых споров в государствах — членах Евразийского экономического союза. Общие исторические связи повлияли на некоторую схожесть отдельных подходов рассмотрения налоговых споров (субъекты рассмотрения, сроки и др.). Тем не менее, становление и развитие экономических отношений между государствами в новых правовых и политических условиях предопределили существование значительных различий в порядке рассмотрения налогового спора (например, предмет налогового спора).

Ключевые слова: налоговый спор, досудебное урегулирование, вышестоящий орган, Евразийский экономический союз, суд, налоговое законодательство.

LEGISLATIVE REGULATION OF PRE-TRIAL RESOLUTION OF TAX DISPUTES IN MEMBER STATES OF THE EURASIAN ECONOMIC UNION

S. Zh. ABDRAKHMANOVA, leading research fellow of the Department of civil, civil procedural and executive legislation of the Institute of Legislation of Republic of Kazakhstan, master of laws

8, Mangilik Yel ave., Astana, Kazakhstan, 010000

E-mail: saima_a@mail.ru

Taxation — is a legitimate way of seizure of private property. The owner, the taxpayer strives to evade the obligation to pay taxes or reduce the burden of taxation, while the state is focused on a bigger budget replenishment. It is for this reason the tax relations are initially characterized by the conflict. In order to reduce conflicts, to bring together the interests of the parties of tax relations, optimal mechanisms are being developed. One of such methods is the pre-judicial order of settlement of tax disputes.

The article reviews the legislation of the member states of the Eurasian Economic Union on the procedure of resolving tax disputes at the pre-trial stage.

The research notes the advantages of pre-trial settlement of tax disputes (efficiency, efficiency, transparency) in comparison with the judicial procedure (duration, cost). The classification of pre-trial settlement (mandatory or voluntary nature) is indicated with the designation of countries that adhere to a voluntary or mandatory pre-judicial order for the settlement of tax disputes. The article provides a detailed overview of the tax legislation of each of the countries that is part of the Eurasian Economic Union which regulates the pre-trial procedure for considering tax disputes (Republic of Armenia, Republic of Belarus, Republic of Kazakhstan, Republic of Kyrgyzstan, Russian Federation). Based on the results of the analysis, common and specific features of pre-trial settlement of tax disputes in the member states of the Eurasian Economic Union were revealed. Common historical ties have affected the similarity of individual approaches to the consideration of tax disputes (subjects of consideration, time

limits, etc.). Nevertheless, the emergence and development of economic relations between states in the new legal and political conditions influenced the existence of significant differences in the procedure for considering a tax dispute (for example, the subject of a tax dispute).

Keywords: tax dispute, pre-trial settlement, higher authority, Eurasian Economic Union, court, tax legislation.

DOI: 10.12737/art.2018.1.9

Деятельность по изъятию у физических и юридических лиц принадлежащего им на праве собственности имущества создает конфликты. В налоговых отношениях изначально присутствует конфликтность¹, что порождает необходимость наличия продуманной системы разрешения налоговых споров.

Налоговый спор может быть разрешен в досудебном и судебном порядках².

В настоящее время в целях снижения загруженности судов государства стремятся развивать дополнительные средства разрешения налоговых споров. Одним из таких средств является институт досудебного урегулирования налоговых споров. В научной литературе данный институт также именуется институтом обжалования³.

Категория «досудебное урегулирование» является межотраслевым институтом, поскольку находит применение при рассмотрении гражданских, трудовых, налоговых и других споров. Для каждой разновидности правового спора свойственны определенные особенности (органы рассмотрения, сроки, обязательность или добровольность решения и т. д.).

Досудебный порядок рассмотрения споров обладает преимуществами по сравнению с судебным порядком. Досудебные процедуры экономичны, оперативны, в отличие от разрешения споров в судебном порядке здесь не взимается государственная пошлина⁴.

Среди условий успеха в досудебном урегулировании налоговых споров в развитых странах эксперты отмечают:

высокую степень открытости и предсказуемости рассмотрения жалоб фискальными органами и судами; формирование не только судебной, но и медиативной практики рассмотрения налоговых споров;

перевод бремени доказывания в суде на сторону, которая отказывается от сотрудничества; уменьшение судебных компенсаций;

высокую степень ответственности налоговых органов, сочетающуюся с большой степенью свободы налоговых органов;

применение принципа полного возмещения расходов проигравшей стороной, обеспечивающей уход от необоснованных рисков судебных разбирательств;

длительность судебных споров (до трех — шести лет);

право суда требовать проведения новой налоговой проверки⁵.

В законодательстве стран Евразийского экономического союза (ЕАЭС) досудебное урегулирование также носит обязательный и добровольный характер.

Кроме того, в рамках урегулирования налоговых споров ЕАЭС заимствованы правовые основы функционирования ОЭСР.

Так, согласно Обзору ОЭСР “Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2013)” обязательное досудебное обжалование предусмотрено в большинстве стран.

Добровольный порядок досудебного урегулирования налоговых споров охватывает меньшее число стран (Чили, Эстония, Ирландия, Норвегия, Мексика, Португалия, Швеция, Турция, Великобритания, США, Колумбия).

Можно выделить группу стран ОЭСР, которые занимают промежуточное положение. Например, в Республике Кипр административное рассмотрение споров является предпосылкой судебного порядка, только если это касается прямых налогов. В Греции для всех налоговых споров, превышающих по оценке аудитора стоимость 300 тыс. евро, обязательно их досудебное рассмотрение⁶.

Договором о ЕАЭС определены направления гармонизации указанного законодательства: сближение ставок акцизов по наиболее чувствительным подакцизным товарам, совершенствование системы взимания налога на добавленную стоимость во взаимной торговле. При этом в целом законодательство в отношении налогов регламентируется внутренним законодательством государства — члена ЕАЭС.

Республика Армения. Налоговое законодательство Республики Армения представлено не кодифицированным актом, а включает несколько самостоя-

¹ См.: Поветкина Н. А. Государственное принуждение в сфере налогов и сборов как средство обеспечения финансовой устойчивости государства // *Налоги и финансы*. 2017. № 7. С. 24—28.

² См.: Кучеров И. И. *Налоговое право России*. М., 2001.

³ См.: *Институты финансового права* / под ред. Н. М. Казанцева. М., 2009.

⁴ См.: Головченко О. Н. Досудебное урегулирование налоговых споров в странах Европейского Союза // *Финансовое право*. 2016. № 7. С. 19—23; Шепенко Р. А. Порядок урегулирования налоговых споров в Грузии // *Финансовое право*. 2015. № 9. С. 26—30.

⁵ См.: Аракелова М. В. Апелляционное обжалование решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, как форма налоговой медиации // *Финансовое право*. 2015. № 1. С. 34.

⁶ URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page1.

тельных законов. В состав налогового законодательства Республики включены законы от 27 апреля 1994 г. № ЗР-101 «О земельном налоге», от 12 мая 1997 г. № ЗР-107 «О налогах», от 16 июня 1997 г. № ЗР-118 «О налоге на добавленную стоимость», от 27 октября 1997 г. № ЗР-155 «О налоге на прибыль», от 19 июня 2000 г. № ЗР-61 «Об упрощенном налоге», от 27 июля 2000 г. № ЗР-79 «Об акцизном налоге», от 12 апреля 2001 г. № ЗР-162 «О льготах по земельному налогу», от 2 августа 2002 г. № ЗР-407 «О налоговой службе», от 30 декабря 2002 г. № ЗР-491 «О налоге на имущество», от 30 декабря 2010 г. № ЗР-246 «О подоходном налоге», от 28 декабря 2012 г. № ЗР-236 «О налоге с оборота», от 30 декабря 2014 г. № ЗР-242 «Об особенностях исчисления и уплаты косвенных налогов между Республикой Армения и государствами — членами Евразийского экономического союза», от 29 октября 2007 г. № ЗР-215 «О постановке на налоговый учет и снятии с налогового учета организаций и физических лиц».

Вопросы обжалования действий или бездействия налогового органа или налогового служащего регламентированы Законом Республики Армения от 2 августа 2002 г. № ЗР-407 «О налоговой службе». Налоговое законодательство Республики Армения не предусматривает обязательного порядка досудебного урегулирования налоговых споров. Согласно ч. 1 ст. 43¹ Закона Республики Армения «О налоговой службе» действия или бездействие налогового органа или налогового служащего могут быть обжалованы в апелляционную комиссию налогового органа или опротестованы в суд.

В положениях рассматриваемого Закона не установлен ограничительный срок для подачи жалобы.

Апелляционная комиссия налогового органа действует на постоянной основе. Так, в Законе закреплено, что в целях разрешения споров по действиям, бездействию налогового органа или налогового служащего, а также налоговых споров в налоговом органе действует апелляционная комиссия. Функции налогового органа в Республике Армения в настоящее время закреплены за Комитетом государственных доходов при Правительстве Республики Армения.

В этом же Законе закреплён правовой статус апелляционной комиссии. Апелляционная комиссия налогового органа — это орган, постоянно действующий в вышестоящем налоговом органе, формируемый руководителем налогового органа и состоящий из председателя и восьми членов, которые совмещают работу в Комиссии с занимаемыми ими должностями налоговой службы. Решения апелляционной комиссии имеют правовую силу, если в их вынесении участвовало не менее семи человек. Решения выносятся открытым голосованием, простым большинством голосов.

Лицо, подавшее жалобу в апелляционную комиссию, заранее уведомляется о месте и времени проведения соответствующего заседания. В заседании

апелляционной комиссии могут участвовать лицо, подавшее жалобу, его главный бухгалтер и (или) лицо (специалист), уполномоченное подавшим жалобу лицом. Заявления-жалобы берутся налоговым органом на рассмотрение, решения по ним принимаются в течение 30 дней. В отдельных случаях решением руководителя налогового органа указанный срок может быть продлен на 15 дней, о чем уведомляется заявитель. Апелляционная комиссия после окончания заседания отправляет лицу, подавшему жалобу, вынесенное комиссией решение по его жалобе.

Руководитель налогового органа устанавливает регламент апелляционной комиссии, ее личный состав, форму жалобы, подаваемой в комиссию, и форму уведомления о месте и времени проведения заседания, отправляемого лицу, подавшему жалобу.

Налоговое законодательство предоставляет возможность обжалования решения апелляционной комиссии. Решения апелляционной комиссии могут быть обжалованы в апелляционную комиссию, предусмотренную Законом Республики Армения «Об инспекционных органах».

Республика Беларусь. Налоговое законодательство Республики Беларусь кодифицировано и состоит из Общей и Особенной частей: Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З⁷, Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-З⁸.

В статье 1 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее — НК РБ) закреплено, что Кодекс устанавливает систему налогов, сборов (пошлин), взимаемых в республиканский и (или) местные бюджеты, основные принципы налогообложения в Республике Беларусь, регулирует властные отношения по установлению, введению, изменению, прекращению действия налогов, сборов (пошлин) и отношения, возникающие при исполнении налогового обязательства, осуществлении налогового контроля, обжаловании решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также устанавливает права и обязанности плательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых налоговым законодательством.

В системе налоговых отношений представлены отношения по обжалованию решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

В главе 11 НК РБ регламентированы порядок и сроки обжалования решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

Согласно ст. 85 НК РБ каждое лицо имеет право обжаловать решения налоговых органов, в том числе требования (предписания) об устранении наруше-

⁷ URL: <http://www.etalononline.by/?type=card®num=Hk0200166>.

⁸ URL: http://www.etalononline.by/?type=text®num=Hk0900071#load_text_none_2_2.

ний, действия (бездействие) их должностных лиц, если такое лицо полагает, что такие решения или действия (бездействие) нарушают его права и (или) законные интересы.

В Республике Беларусь досудебный порядок урегулирования налоговых споров не носит обязательный характер. В соответствии со ст. 86 НК РБ решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, которому должностные лица, действия (бездействие) которых обжалуются, непосредственно подчинены, и (или) в суд. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу не исключает права на подачу жалобы в суд.

Таким образом, в налоговом законодательстве Республики Беларусь предусмотрено параллельное рассмотрение, что создает основания для принятия диаметрально противоположных решений по налоговому спору.

Тем не менее в НК РБ установлен ограничительный срок в один год для обжалования решения, действия (бездействия).

Согласно белорусскому налоговому законодательству действует многостадийность досудебного обжалования, которая допускает последующее обжалование решения вышестоящего должностного лица и вышестоящего налогового органа в Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь.

Жалоба рассматривается в месячный срок со дня ее получения.

По итогам рассмотрения жалобы на решение налогового органа вышестоящий налоговый орган или вышестоящее должностное лицо (при отсутствии вышестоящего налогового органа), которому должностные лица, принявшие решение, непосредственно подчинены, вправе:

- оставить решение без изменения, а жалобу без удовлетворения;
- отменить решение полностью или частично;
- отменить решение и назначить дополнительную проверку;
- внести изменения в решение.

При этом в НК РБ не раскрыт характер решения по жалобе: обязательно либо нет.

Республика Казахстан. Властные отношения по установлению, введению и порядку исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также отношения между государством и налогоплательщиком (налоговым агентом), связанные с исполнением налогового обязательства, предусмотренного Налоговым кодексом, регламентируются Кодексом Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)»⁹.

В соответствии с подп. 10 п. 1 ст. 31 НК РК налогоплательщик вправе обжаловать в установленном НК РК и другими законами Республики Казахстан порядке уведомление о результатах проверки, а также действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов. Данная редакция и ряд сопутствующих изменений введены в действие с 1 июля 2017 г. Законом Республики Казахстан от 30 ноября 2016 г. «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения и таможенного администрирования». Ранее в НК РК предусматривалась возможность обжалования решения вышестоящего налогового органа, вынесенного по результатам рассмотрения жалобы на уведомление. Данная модель может быть отнесена к двухуровневой модели обжалования. Так, налогоплательщик был вправе обжаловать в установленном НК РК и другими законодательными актами Республики Казахстан порядке уведомление о результатах проверки и (или) решение вышестоящего налогового органа, вынесенного по результатам рассмотрения жалобы на уведомление, а также действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов. В последующем налогоплательщик был вправе обжаловать решение по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика (налогового агента) на уведомление о результатах проверки в уполномоченный орган. Следует отметить, что многостадийность досудебного обжалования ведет к увеличению срока рассмотрения налогового спора. По действующему НК РК исключена возможность обжалования решения вышестоящего налогового органа, вынесенного по результатам рассмотрения жалобы на уведомление, поскольку любая жалоба на уведомление о результатах налоговой проверки рассматривается только уполномоченным органом (Министерством финансов Республики Казахстан), что исключает последующие стадии обжалования. Для рассмотрения жалобы предусмотрено создание Апелляционной комиссии. Состав и положение об Апелляционной комиссии определяется уполномоченным органом.

Приказом Министра финансов Республики Казахстан от 19 мая 2017 г. № 322 утверждено Положение об Апелляционной комиссии по рассмотрению жалоб на уведомление о результатах проверки и (или) уведомление об устранении нарушений¹⁰.

В разделе 21 «Обжалование результатов проверки и действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов» НК РК регламентируется досудебный порядок рассмотрения налоговых споров.

Согласно ч. 1 п. 1 ст. 667 НК РК жалоба налогоплательщика (налогового агента) на уведомление о результатах проверки подается в уполномоченный орган в течение 30 рабочих дней со дня, следующего за днем вручения налогоплательщику (налоговому

⁹ URL: <http://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000099>.

¹⁰ URL: <http://adilet.zan.kz/rus/docs/V1700015220>.

агенту) уведомления. Налогоплательщик (налоговый агент) также вправе обжаловать уведомление о результатах проверки в суд. При этом уполномоченный орган может отказать в рассмотрении жалобы налогоплательщику (налоговому агенту) в случае подачи налогоплательщиком (налоговым агентом) искового заявления в суд по вопросам, изложенным в жалобе.

Таким образом, по действующему налоговому законодательству предусмотрена альтернативная модель досудебного обжалования.

Ранее в соответствии с Кодексом Республики Казахстан от 12 июня 2001 г. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» допускалось параллельная модель досудебного обжалования, при которой было возможно также судебное обжалование. Так, налогоплательщик вправе обжаловать уведомление по акту налоговой проверки в части начисленной суммы налогов и пени, а также действия (бездействие) должностных лиц органов налоговой службы в суд. Как отмечает Е. В. Порохов, при параллельном рассмотрении сохраняется теоретическая возможность вынесения судом и административным органом диаметрально противоположных решений по одним и тем же предмету и основаниям¹¹.

При этом копия жалобы должна быть направлена налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговый орган, проводивший налоговую проверку.

Датой подачи жалобы в налоговые органы в зависимости от способа подачи являются:

- 1) в явочном порядке — дата получения жалобы налоговыми органами;
- 2) по почте — дата отметки о приеме отправления почтовой или иной организацией связи.

В случае пропуска срока по уважительной причине по ходатайству налогоплательщика (налогового агента), подавшего жалобу, он может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом, рассматривающим жалобу.

В целях восстановления пропущенного срока подачи жалобы вышестоящим налоговым органом в качестве уважительной причины признается временная нетрудоспособность физического лица, в отношении которого проведена налоговая проверка, а также руководителя и (или) главного бухгалтера (при его наличии) налогоплательщика (налогового агента).

Налогоплательщик (налоговый агент), подавший жалобу в вышестоящий орган налоговой службы, до принятия решения по этой жалобе на основании своего письменного заявления может ее отозвать. Отзыв жалобы не лишает налогоплательщика (налогового агента) права на подачу повторной жалобы при условии соблюдения установленных сроков.

В НК РК предусмотрены требования к жалобе налогоплательщика (налогового агента).

Жалоба рассматривается в течение 30 рабочих дней с даты ее регистрации; по жалобам крупных налогоплательщиков, подлежащих мониторингу, — в течение 45 рабочих дней.

НК РК допускает приостановление и (или) продление срока рассмотрения жалобы при проведении тематической проверки, направлении запросов в государственные органы, организации, иностранные государства.

По итогам рассмотрения жалобы налогоплательщика (налогового агента) на уведомление о результатах проверки уполномоченным органом выносятся одно из следующих решений:

- 1) оставить обжалуемое уведомление о результатах проверки без изменения, а жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить обжалуемое уведомление о результатах проверки полностью или в части.

Решение уполномоченного органа обязательно для исполнения налоговыми органами. Для налогоплательщика такое решение необязательно, соответственно, он вправе обжаловать это решение.

Республика Кыргызстан. В Налоговом кодексе Кыргызской Республики от 17 октября 2008 г. (далее — НК КР) закреплена группа регулируемых отношений¹².

НК КР регулирует отношения:

- 1) по установлению, введению в действие и взиманию налогов в Кыргызской Республике;
- 2) возникающие в процессе осуществления налогового контроля;
- 3) по привлечению к ответственности за нарушение требований Кодекса;
- 4) по обжалованию решений органов налоговой службы, действий и (или) бездействия их сотрудников.

НК КР 2008 г. предусматривает досудебный порядок рассмотрения налоговых споров. Налоговый кодекс КР от 26 июня 1996 г. также предусматривал досудебный порядок (в НК КР он именуется административным порядком) рассмотрения налоговых споров¹³. Но в отличие от действующего порядка прежнее регулирование порядка рассмотрения налоговых споров было недостаточно полным и детализированным.

Налогоплательщик наделен правом обжалования решения, действий или бездействия должностного лица органа налоговой службы.

Жалоба налогоплательщика на решение органов налоговой службы рассматривается в уполномоченном налоговом органе (Государственной налоговой службе).

Жалоба налогоплательщика на решение органов налоговой службы подается в уполномоченный налоговый орган в течение 30 календарных дней со дня, следующего за днем вручения налогоплательщику данного решения. Кроме того, копия жалобы должна

¹¹ См.: Порохов Е. В. Теория и практика налогового права Республики Казахстан: основные проблемы. Алматы, 2009.

¹² URL: <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/202445>.

¹³ URL: <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/632>.

быть направлена налогоплательщиком в орган налоговой службы, решение которого обжалуется.

Жалоба не подлежит рассмотрению, если налогоплательщик подал жалобу на решение органов налоговой службы по истечении 30 календарных дней.

Нарушение требований к подаче жалобы является основанием ее возврата с указанием причин.

Налогоплательщик после устранения причин, явившихся поводом для возврата его жалобы, имеет право повторно направить жалобу в уполномоченный налоговый орган в течение 10 дней, следующих за днем получения возвращенной жалобы.

В НК КР закреплена категория жалоб, которые не подлежат рассмотрению в органах налоговой службы, например по факту занижения налогового обязательства, в связи с которым возбуждено уголовное дело. При этом налогоплательщик имеет право обратиться в уполномоченный орган для получения экспертного заключения по указанному факту.

Жалоба подается налогоплательщиком в письменной форме.

В НК КР предусмотрены требования к оформлению жалобы.

В статье 149 НК КР установлен порядок рассмотрения жалобы налогоплательщика.

На жалобу налогоплательщика по ее существу в срок не позднее 30 календарных дней, следующих за днем получения данной жалобы, направляется решение.

Срок рассмотрения жалобы исчисляется со дня, следующего за днем регистрации жалобы в уполномоченном налоговом органе, и истекает в день направления решения налогоплательщику.

Если в период рассмотрения жалобы от налогоплательщика поступили дополнения к первоначальной жалобе по взаимосвязанным налогам и платежам, срок рассмотрения основной и дополнительной жалоб начинается со дня, следующего за днем поступления дополнения.

Срок рассмотрения жалобы прерывается в случаях назначения встречной проверки, перепроверки, направления запросов в соответствующие органы для разъяснения порядка применения положений, касающихся налогообложения, уполномоченным органам других государств в соответствии с международными договорами.

Налогоплательщику направляется промежуточное решение о том, что окончательное решение по жалобе будет принято после выполнения процедур, связанных с рассмотрением дополнения к жалобе, прерыванием срока рассмотрения жалобы.

Жалоба налогоплательщика считается удовлетворенной, если уполномоченный налоговый орган не направил решение в срок не позднее 30 календарных дней, следующих за днем получения данной жалобы.

По результатам рассмотрения жалобы уполномоченный налоговый орган принимает одно из нижеследующих решений:

- 1) удовлетворяет жалобу налогоплательщика;
- 2) частично удовлетворяет жалобу налогоплательщика;
- 3) отказывает в удовлетворении жалобы налогоплательщика.

Решение, принятое уполномоченным налоговым органом по удовлетворению либо частичному удовлетворению жалобы, отменяет предыдущее решение органа налоговой службы.

Уполномоченный налоговый орган вручает решение налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 82 НК КР, а также направляет налоговому органу, решение которого обжалуется.

В случаях удовлетворения либо частичного удовлетворения жалобы на основании решения уполномоченного налогового органа орган налоговой службы, решение которого обжалуется, обязан вынести новое решение в соответствии с ч. 2—6 ст. 106 НК КР.

Если в жалобе содержится вопрос, по которому заявителю неоднократно направлялись решения по существу в связи с ранее направляемыми жалобами, и при этом в жалобе не приводятся новые доводы или обстоятельства, уполномоченный налоговый орган вправе принять решение о безосновательности очередной жалобы и прекращении переписки с налогоплательщиком по данному вопросу при условии, что указанная жалоба и более ранние жалобы направлялись в один и тот же орган. О данном решении налогоплательщик информируется письменно.

Решение уполномоченного налогового органа не носит обязательный характер. Налогоплательщик, не согласный с решением уполномоченного налогового органа по поданной жалобе, вправе обжаловать это решение в судебном порядке по общим правилам гражданского судопроизводства с особенностями, установленными для административных дел (п. 7 ст. 149 НК КР).

В статье 150 НК КР закреплены требования к решению органа налоговой службы по жалобе налогоплательщика.

Подача жалобы налогоплательщиком в установленном порядке в уполномоченный налоговый орган или суд приостанавливает исполнение обжалуемого решения.

Исполнение решения приостанавливается со дня подачи жалобы в уполномоченный налоговый орган до истечения 30 дней, следующих за днем вручения налогоплательщику обжалуемого решения.

Исполнение решения приостанавливается до вручения налогоплательщику решения на жалобу.

В случае полного или частичного удовлетворения жалобы налогоплательщика в решение органа налоговой службы вносятся соответствующие изменения и дополнения на основании решения на жалобу.

В случае удовлетворения или частичного удовлетворения жалобы налогоплательщика налоговые

санкции и пеня за весь период рассмотрения жалобы начисляются только на сумму, которая признана начисленной обоснованно.

Если после принятия решения по жалобе налогоплательщика получены документальные сведения, которые не учтены при вынесении решения уполномоченным налоговым органом и влекут изменение налогового обязательства налогоплательщика, то уполномоченный налоговый орган имеет право изменить данное решение.

Действия и (или) бездействие должностного лица органов налоговой службы обжалуются в порядке, предусмотренном законодательством Кыргызской Республики.

Российская Федерация. В России налоговые отношения регламентируются Налоговым кодексом Российской Федерации (части первая и вторая).

Отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, являются предметом регулирования законодательством о налогах и сборах.

С принятием части первой НК РФ (31 июля 1998 г.) был заложен механизм досудебного обжалования актов налоговых органов.

Тем не менее заложенная модель не была эффективна, что требовало необходимости законодательных изменений.

Статья 137 НК РФ предоставляет налогоплательщику право на обжалование актов налоговых органов: «Каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права». С 1 января 2009 г. досудебный порядок обжалования решений налоговых органов был впервые введен в Российской Федерации в качестве обязательного. Соответствующие изменения внесены Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

С 1 января 2014 г. Федеральным законом от 2 июля 2013 г. № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» обязательный досудебный порядок обжалования применяется практически ко всем налоговым спорам, в том числе в отношении обжалования иных актов налоговых органов ненормативного характера, а также действий или бездействия их должностных лиц.

Обязательность прохождения стадии досудебного урегулирования споров должна стимулировать налогоплательщиков к разрешению внутри системы налоговых органов возникших конфликтов в сфере налогообложения. Это позволит существенно уменьшить количество рассматриваемых споров в судах, а также расширить возможности нало-

гоплательщиков в реализации своих прав и законных интересов¹⁴.

При этом акты ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действия или бездействие его должностных лиц обжалуются в судебном порядке.

Акты налоговых органов ненормативного характера, принятые по итогам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб), могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в судебном порядке.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган может быть подана в течение одного года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав.

НК РФ допускает последующее обжалование решения по жалобе в федеральный орган исполнительной власти. Такая жалоба может быть подана в течение трех месяцев со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе.

Кодекс предусматривает требования к порядку оформления письменной жалобы.

Решение по жалобе (апелляционной жалобе) принимается вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца со дня получения жалобы (апелляционной жалобы). Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц. По отдельным категориям жалоб допускается их рассмотрение в течение 15 дней.

Приведенные обзоры законодательства по порядку разрешения налоговых споров в государствах — членах ЕАЭС позволили выявить ряд особенностей.

По итогам проведенного сравнительного исследования можно сделать следующие выводы.

1. Наличие общих исторических связей и отношений предопределило дальнейшее интеграционное сотрудничество государств Евразии. Значимым интеграционным объединением евразийского континента является ЕАЭС. Тем не менее ряд областей деятельности государств — членов ЕАЭС остается в их самостоятельном регулировании. Это касается в том числе законодательства в отношении налогов.

Институт досудебного урегулирования налоговых споров проходит этап активного становления. Так, в ряде государств в настоящее время проводятся определенные преобразования в этой области.

2. Несмотря на внутреннее регулирование налогового законодательства в законодательстве стран ЕАЭС институт досудебного урегулирования налоговых споров содержит ряд общих черт, присущих каждому из государств.

Во-первых, в большинстве государств — членов ЕАЭС досудебное обжалование преимущественно носит добровольный характер (Армения, Беларусь, Ка-

¹⁴ См.: Чистякова Л. Досудебный порядок рассмотрения налоговых споров // Налоговый вестник. 2013. № 8.

захстан, Кыргызстан). В Российской Федерации досудебное обжалование носит обязательный характер практически по всем налоговым спорам.

Во-вторых, в налоговом законодательстве государств — членов ЕАЭС отсутствует легальное определение понятия «налоговый спор». Вместо него законодатели применяют термины «обжалование», «возражение». Тем не менее законодательство отдельных стран допускает применение термина «налоговый спор». Так, в нормативном постановлении Верховного суда Республики Казахстан от 27 февраля 2013 г. № 1 «О судебной практике применения налогового законодательства» закреплено следующее: «Суды при рассмотрении налоговых споров не вправе применять нормативные правовые акты, не соответствующие этим условиям»¹⁵.

В-третьих, существуют общие подходы к процедуре рассмотрения жалоб налогоплательщиков:

¹⁵ Нормативное постановление Верховного суда Республики Казахстан от 27 февраля 2013 г. № 1 «О судебной практике применения налогового законодательства». URL: <http://adilet.zan.kz/rus/docs/P130000001S>.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- Аракелова М. В. Апелляционное обжалование решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, как форма налоговой медиации // *Финансовое право*. 2015. № 1.
- Головченко О. Н. Досудебное урегулирование налоговых споров в странах Европейского Союза // *Финансовое право*. 2016. № 7.
- Институты финансового права / под ред. Н. М. Казанцева. М., 2009.
- Кучеров И. И. Налоговое право России. М., 2001.
- Поветкина Н. А. Государственное принуждение в сфере налогов и сборов как средство обеспечения финансовой устойчивости государства // *Налоги и финансы*. 2017. № 7.
- Порохов Е. В. Теория и практика налогового права Республики Казахстан: основные проблемы. Алматы, 2009.
- Чистякова Л. Досудебный порядок рассмотрения налоговых споров // *Налоговый вестник*. 2013. № 8.
- Шепенко Р. А. Порядок урегулирования налоговых споров в Грузии // *Финансовое право*. 2015. № 9.

субъектом рассмотрения налоговых споров в основном являются уполномоченные налоговые органы (в Армении — Комитет государственных доходов, в Беларуси — Министерство по налогам и сборам, в Казахстане — Комитет государственных доходов, в Кыргызстане — Государственная налоговая служба, в Российской Федерации — Федеральная налоговая служба);

в целом общий срок рассмотрения жалоб — около одного месяца (каждая из стран определяет свой метод исчисления сроков: в Армении — 30 дней, в Беларуси — один месяц, в Казахстане — 30 рабочих дней, в Кыргызстане — 30 календарных дней, в Российской Федерации — один месяц);

в отдельных странах не оговаривается обязательность либо необязательность решения (например, Беларусь, Российская Федерация); в Армении решение апелляционной комиссии может быть обжаловано; в Казахстане решение налогового органа необязательно для налогоплательщика, но обязательно для исполнения налоговыми органами; в Кыргызстане налогоплательщик вправе обжаловать решение уполномоченного налогового органа в суд.