



## Концептуальные изменения процедуры рассмотрения налоговых споров

Для дальнейшего совершенствования налогового администрирования в России необходим качественный скачок. На фоне общего повышения уровня культуры взаимодействия государства и общества процедура рассмотрения налоговых споров, в том числе на досудебной стадии, должна претерпеть кардинальные изменения. Автор статьи рассказывает о подвижках в этой области<sup>1</sup>



**Е.В. Суворова,**  
начальник Управления  
досудебного аудита  
ФНС России  
E-MAIL:  
nalogoved@nalogoved.ru

### Новое в работе Федеральной налоговой службы

В 2011 г. в работе ФНС России произошло много изменений. Служба по-другому стала подходить к оценке деятельности налоговых органов, большое внимание уделяется организации работы по взысканию в бюджет налогов по решениям налоговых органов, которые признаны законными в судах, произошел переход от количества к качеству проводимых контрольных мероприятий, развиваются электронные услуги и сервисы.

Снижение конфликтов с налогоплательщиками, сокращение числа налоговых споров – одно из важных направлений работы ФНС России.

Усиление роли института досудебного урегулирования споров влечет снижение нагрузки на судебную систему.

<sup>1</sup> О том, как этот вопрос решается в Германии, см. также в этом номере: Рекцигель Ш. Обжалование индивидуального налогового акта // Налоговед. 2012. № 5. С. 77.

Результатом более качественного проведения налоговых проверок, а также эффективной работы системы досудебного рассмотрения споров стали высокие показатели эффективности судебной работы налоговых органов. В целом с 2007 г. количество споров уменьшилось в половину.

Качественная работа по урегулированию налоговых споров помогла выработать единые подходы к сбору доказательственной базы, повысить эффективность проводимых контрольных мероприятий, позволила доводить до суда дела, имеющие судебную перспективу.

Институт досудебного аудита имеет ряд преимуществ перед судебным порядком обжалования решений:

- невступление в силу решения до утверждения вышестоящим налоговым органом;
- по сравнению с судебным разбирательством это недорого и быстрый способ урегулирования спора;
- конфиденциальность рассмотрения споров в досудебном порядке позволяет сохранить деловую репутацию налогоплательщика.

Важная составляющая работы Управления досудебного аудита ФНС России – методологическая: организация надлежащего реагирования на ведомственные нарушения, выявленные в ходе урегулирования налоговых споров, сокращение повторяемости обжалуемых вопросов и случаев вынесения необоснованных решений налоговыми органами.

В настоящее время перед подразделениями Управления поставлены задачи снизить количество жалоб налогоплательщиков, поддерживать только обоснованные решения, имеющие судебную перспективу, и разгрузить суды от споров по обжалованию необоснованных решений и незаконного бездействия налоговых органов.

В целях повышения качества досудебного урегулирования споров и сокращения судебных издержек планируется продолжить развитие и внедрение в работу налогового аудита информационных технологий и различных

#### УЛУЧШИЛОСЬ КАЧЕСТВО РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

**В налоговом администрировании** – уменьшение количества жалоб налогоплательщиков и снижение суммы оспариваемых требований. В 2009 г. в налоговые органы поступило 69 тыс. жалоб, в 2010 г. – 55 тыс., в 2011 г. – 49 тыс. Удовлетворяется около 40% всех жалоб (по количеству), при этом процент удовлетворения в пользу налогоплательщиков оспариваемых сумм растет: 2009 г. – 13%, 2010 г. – 15%, 2011 г. – 25%.

**В судебной работе** – общая сумма требований, рассмотренных в пользу бюджета, в 2010 г. составила 44% от суммы заявленных налогоплательщиками требований, в 2011 г. – 65%, или 212 млрд руб.

электронных сервисов. Так, на сайте ФНС России планируется внедрение on-line сервиса, который позволит налогоплательщику получать информацию о рассмотрении его жалобы. По нашему мнению, это сделает рассмотрение налоговых споров в административном порядке более открытым и повысит ответственность сотрудников за соблюдение сроков рассмотрения жалоб.

Формированию нового, клиентоориентированного подхода в работе, основанного на создании понятных и комфортных условий для налогоплательщиков, уделяется особое внимание. Служба сотрудничает с налоговыми органами других стран, обмениваясь опытом взаимодействия с налогоплательщиками при урегулировании налоговых споров.

В работе налоговых органов намечен целый ряд концептуальных изменений<sup>2</sup>, рассмотрим некоторые из них.

### Предложения по изменению процедуры рассмотрения жалоб налогоплательщиков

#### 1. Обязательное досудебное обжалование всех ненормативных актов налогового органа, действий, бездействия.

Такая практика существует в странах ОЭСР, и внедрение ее в России позволит:

- существенно разгрузить суды (так, споры о бездействии составляют около 40% всех споров и не имеют, как правило, судебной перспективы);
- ускорить разрешение налоговых споров;
- повысить эффективность налогового администрирования;
- минимизировать издержки налогоплательщиков на урегулирование налоговых конфликтов.

Установление последовательности рассмотрения налоговых споров, сначала в административном (досудеб-

<sup>2</sup> Предложения направлены в Минфин России, который уже выразил принципиальное согласие с такими предложениями (примеч. ред.). – См.: <http://www.nalogoved.ru/news/1127>.

ном) порядке и лишь после прохождения урегулирования спора путем подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган – в судебном порядке, придаст определенную стабильность законодательству о налогах и сборах.

### **2. Изменение сроков обжалования.**

В настоящее время органы, в которые налогоплательщики подают жалобы, определены нечетко (см. текст на полях, с. 16). Предлагается ввести принцип «одного окна» – обжалование через налоговый орган, чье решение, действия, бездействие обжалуются.

Сроки обжалования на сегодняшний день различаются в зависимости от категории жалобы (см. текст на полях, с. 16). Исходя из анализа законодательного регулирования в зарубежных странах (в большинстве государств срок на подачу жалобы превышает 10 дней), для обжалования не вступивших в законную силу решений о привлечении к ответственности (отказе в привлечении к ответственности) предлагается установить срок 1 месяц (срок рассмотрения жалобы – также 1 месяц), для обжалования других актов налогового органа ненормативного характера, действий и бездействия предоставить возможность урегулирования споров в досудебном порядке в течение года, установив при этом сокращенный срок рассмотрения таких споров – 15 дней.

Это позволит сделать административную процедуру рассмотрения налоговых споров более привлекательной по срокам урегулирования налоговых конфликтов.

### **3. «Кассационное» обжалование решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности в ФНС России.**

Предлагается сохранить действующий порядок обжалования в досудебном порядке решений о привлечении к ответственности (отказе в привлечении к ответственности) за налоговые правонарушения, но дополнительно ввести особую инстанцию обжалования – ФНС России – только для решений, принятых по результатам камеральных и выездных налоговых проверок. Это позволит сформировать в целом по России единообразную

#### **КУДА ПОДАЮТСЯ ЖАЛОБЫ:**

- в территориальный налоговый орган;
- в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу);
- в федеральный орган исполнительной власти по контролю и надзору в области налогов и сборов.

#### **СРОКИ ОБЖАЛОВАНИЯ:**

- для не вступивших в силу решений – 10 дней;
- для вступивших в законную силу решений – 1 год;
- для других жалоб – 3 месяца.

правоприменительную практику по вопросам оценки доказательственной базы.

Подача жалобы в ФНС России не будет исключать право на подачу заявления в суд, а станет основанием для приостановления рассмотрения аналогичного спора в арбитражном суде. Можно сказать, что подача такой жалобы – это показатель доверия к Службе и дополнительная возможность для налогоплательщика разрешить спор до суда. Подобные институты существуют в Греции, Польше, Словакии.

#### **4. Формализация жалоб и решений по ним.**

Для упрощения процедуры подачи, рассмотрения и принятия решения по жалобе предлагается закрепить в НК РФ требования к структуре и содержанию жалобы, общие для всех видов жалоб.

С целью дальнейшего совершенствования процедуры досудебного рассмотрения споров, автоматизации процесса подготовки документов (решений), их анализа также предлагается определить в НК РФ основные требования к решению по жалобе.

Предлагается ввести правило оценки дополнительных документов при подаче апелляционной жалобы, а бремя доказывания невозможности представления таких доказательств налоговому органу при вынесении решения возложить на налогоплательщика.

Это будет стимулировать налогоплательщика представлять все документы, подтверждающие его позицию, на этапе вынесения решения по налоговой проверке.

#### **5. Особенности процедуры рассмотрения жалоб.**

Сейчас в большинстве жалоб налогоплательщиков содержатся доводы о неправильной оценке фактических обстоятельств, ошибках при расчетах налоговых обязательств, в связи с чем в ряде случаев представляется целесообразным участие налогоплательщика при рассмотрении его жалобы в целях выяснения фактических обстоятельств спора.

Как свидетельствует опыт разрешения налоговых споров в странах ОСЭР, воля законодателя направлена на до-

судебное разрешение спора. В США до рассмотрения дела в суде происходит процедура урегулирования вопросов факта. Этот опыт показывает, что оптимален в данном случае не обязательный, а заявительный порядок участия подавшего жалобу налогоплательщика в процедуре ее рассмотрения.

Предлагается для обсуждения предусмотреть два условия, при которых необходимо приглашать налогоплательщика на рассмотрение жалобы, – в случае представления дополнительных документов, которые необходимо оценить вышестоящему налоговому органу, или в случае возникновения вопросов факта для уменьшения споров в судах по фактическим обстоятельствам (о неправильности расчетов и т. п.), чтобы до суда доходили только споры о праве.

Процедура инициируется по ходатайству налогоплательщика. Если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что налоговым органом допущены ошибки и что отраженные в его решении данные не соответствуют фактическим обстоятельствам, он вправе пригласить лицо, подавшее жалобу, для разрешения фактических обстоятельств (см. текст на полях, с. 18).

По результатам такой процедуры налогоплательщик вправе отозвать жалобу.

Выясненные обстоятельства налоговый орган учтет при принятии решения по жалобе.

Введение такой процедуры станет определенным шагом на пути применения в налоговых спорах иных процедур – например, медиации.

\*\*\*

Высказанные предложения учитывают выявленные практикой пробелы и противоречия в правовом регулировании досудебного разрешения налоговых споров и предусматривают механизмы упрощения порядка рассмотрения налоговых споров, а также минимизацию издержек участвующих в спорах сторон.

#### УСТАНОВЛЕНИЕ ВОПРОСОВ ФАКТА

Процедура инициируется по ходатайству налогоплательщика.

Если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что налоговым органом допущены ошибки и что отраженные в его решении данные не соответствуют фактическим обстоятельствам, он вправе пригласить лицо, подавшее жалобу, для разрешения фактических обстоятельств. По результатам такой процедуры налогоплательщик вправе отозвать жалобу.



**М.В. Ларин,**  
судья Арбитражного суда  
г. Москвы (налоговый  
состав)  
E-MAIL:  
nalogoved@nalogoved.ru

<sup>1</sup> Имеются в виду требования, основанные на сложившейся судебной практике, которая игнорировалась налоговым органом при принятии решений.

Прежде чем комментировать предложения ФНС России, обратим внимание на изменение характера и сложности судебных дел по налоговым спорам, которое связано с повышением роли досудебного аудита.

Начиная со второй половины 2011 г. значительно уменьшилось количество дел, по которым требования налогоплательщиков к налоговым органам были «бесспорными» или «практически бесспорными»<sup>1</sup>.

По искам о возврате налога или о взыскании процентов налогоплательщики, обращающиеся одновременно с жалобой в вышестоящий налоговый орган и в суд, получив положительный ответ по жалобе, отказывались от исковых требований в связи с их фактическим исполнением. Кроме того, участились случаи самостоятельного (без «санкции» ФНС России или региональных управлений) исполнения налоговыми органами требований налогоплательщиков о возврате налога и взыскании процентов после обращения в суд.

Более того, в последнем квартале 2011 г. значительно увеличилось количество дел об оспаривании решений по выездным налоговым проверкам и уменьшилось – по камеральным проверкам НДС. Ранее процент дел по камеральным проверкам НДС и его возмещению в разы превышал споры по выездным проверкам.

При этом качество принимаемых решений по выездным проверкам повысилось, отмечается полнота сбора доказательств в подтверждение выявленных нарушений. Увеличилось число проверок, не связанных с фирмами-однодневками. В 2010 – нач. 2011 гг. подобных проверок было более 80%.

Наблюдается тенденция отмены вышестоящими налоговыми органами не только «одиозных» эпизодов решений по налоговым проверкам, но и тех, по которым налоговыми органами не собраны достаточные доказательства вменяемого нарушения.

Достаточно часто в последнее время налогоплательщики, обратившиеся в суд не дожидаясь решения вышестоящего налогового органа по своей жалобе, в ходе рас-



смотрения дела отказываются от иска (полностью или в части) в связи с получением решения, которым вышестоящий орган полностью или частично отменяет оспариваемое решение по налоговой проверке.

Сказанное однозначно свидетельствует о повышении роли досудебного аудита в налоговых спорах, его выделении в самостоятельную структуру, менее связанную с корпоративными интересами территориальных налоговых органов, с собственной позицией, более основанной на законе и судебной практике, чем на желании «оставить все как есть, пусть суд сам разберется».

**О предложениях по изменению процедуры рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке.** В целом идея об обязательной досудебной процедуре рассмотрения всех споров налогоплательщиков с налоговыми органами заслуживает поддержки с учетом следующих замечаний и предложений.

Для такой категорий споров, как возмещение излишне уплаченного налога (невозмещение НДС в порядке ст. 176 НК РФ), правильно оставить налогоплательщикам право выбирать судебный или досудебный способ обжалования с учетом установленных законом пресекающих сроков на обращение в суд с исками о возврате либо установить правило о приостановлении сроков на обращение в суд при обжаловании в вышестоящий налоговый орган.

В отношении сроков обращения с жалобами в вышестоящий налоговый орган и появления такого понятия, как «кассационная жалоба», правильным было бы увеличить и унифицировать сроки и порядок обращения.

С учетом специфики отношений и сложности формулирования правовой и фактической позиций одного месяца для подготовки жалобы мало (многие налогоплательщики не укладываются и в трехмесячный срок на обжалование в суд).

Поэтому лучше установить единый срок на подачу жалобы по всем категориям споров – один год с да-

**СЛЕДУЕТ ВВЕСТИ  
БЕЗУСЛОВНОЕ  
ПРИОСТАНОВЛЕНИЕ  
ИСПОЛНЕНИЯ  
ОБЖАЛУЕМОГО  
РЕШЕНИЯ**

ты, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав, четко указав в законе, что подразумевается под «когда узнал или должен был узнать».

Например, для жалобы на ненормативный акт – это дата фактического получения налогоплательщиком решения, а не дата, когда он должен был его получить; для жалобы на бездействие, связанное с невозвратом налога (или аналогичными), – это момент, когда налоговый орган по закону должен был совершить соответствующее действие.

По налоговым проверкам лучше сохранить период автоматического приостановления исполнения решения (например, вступает в силу по истечении одного месяца с момента принятия) и ввести правило о безусловном приостановлении исполнения решения с даты подачи жалобы (если она подана после месячного срока) до даты ее рассмотрения.

Желательно предусмотреть возможность восстановления пропущенного по уважительным причинам срока на подачу жалобы.

Считаю также возможным и правильным установить «кассационное обжалование» в ФНС России уже вступивших в силу и оставленных без изменения решений по налоговым проверкам со сроком обращения один год с даты принятия решения по жалобе. Распространить такой порядок и на другие категории споров, в том числе в целях выработки единообразной позиции и доведения ее до сведения всех территориальных налоговых органов.

Идея о приостановлении производства по делу в случае подачи «кассационной жалобы» достаточно спорная, учитывая порядок приостановления (ст. 143–145 АПК РФ) и неясный результат<sup>2</sup>.

В целях укрепления прав налогоплательщиков на судебную защиту необходимо установить сроки на обращение в суд, в том числе увеличить срок, установленный частью 4 статьи 198 АПК РФ, до шести месяцев, рассчи-

<sup>2</sup> По таким «кассационным жалобам» отсутствует преюдиция решений ФНС России.

тываемых с даты фактического получения решения по жалобе.

Соглашаясь с позицией ФНС России о необходимости установления четких и понятных механизмов и норм, касающихся оформления жалобы (органа, куда ее необходимо представлять, порядка ее рассмотрения, подготовки и отправки решения), считаю необходимым исключить порочную практику оставления жалобы без рассмотрения или что еще хуже возврата жалобы налогоплательщику. Это нивелирует весь смысл обязательного досудебного аудита.

Для исправления неверно оформленных жалоб или жалоб, к которым не приложены необходимые для рассмотрения документы, можно ввести такое понятие, как «оставление жалобы без движения» (по аналогии с арбитражным процессом) при установлении четких критериев принятия такого решения и сроков на исправление.

В отношении приглашения налогоплательщика на рассмотрение жалобы (по аналогии с рассмотрением возражений на акт налоговой проверки) считаю возможным закрепить строго определенные случаи, когда такое приглашение и рассмотрение с участием налогоплательщика объективно необходимо (влияет на результат), в том числе в случае представления дополнительных доказательств или необходимости установления и закрепления фактических обстоятельств.

Также возможно предусмотреть право налогоплательщика ходатайствовать об участии в рассмотрении жалобы с мотивированным объяснением целей его участия (например, невозможность или затруднительность доведения позиции письменно).

Отдельно хотелось бы сказать о возможности представлять дополнительные доказательства при подаче жалобы.

ФНС России исходит из того, что налогоплательщик по аналогии с процессом в апелляционном суде должен доказать невозможность представления таких до-

<sup>3</sup> См.: [http://www.arbitr.ru/\\_upimg/A5EFC1C2BF5E6EEB92478BDE3B426B7C\\_1.pdf](http://www.arbitr.ru/_upimg/A5EFC1C2BF5E6EEB92478BDE3B426B7C_1.pdf).

казательств на стадии проведения налоговой проверки. Однако такой подход приведет к тому, что любые документы будут игнорироваться вышестоящим налоговым органом при рассмотрении жалобы, эти документы налогоплательщик принесет в суд, который будет вынужден в силу принципа доступности правосудия их исследовать, как это происходит сейчас.

Необходимо разрешить налогоплательщикам представлять дополнительные доказательства, если только они кардинально не меняют сути правоотношений. А также одновременно предоставить вышестоящему налоговому органу право продлевать рассмотрение жалобы и проводить оперативные мероприятия по проверке новых доказательств с введением запрета на ухудшение положения налогоплательщика по результатам такой проверки.

При таком подходе в АПК РФ или в постановлении Пленума ВАС РФ можно закрепить правило о запрете представлять доказательства, которые не были исследованы территориальным налоговым органом в ходе проверки или вышестоящим налоговым органом при рассмотрении жалобы (такой пункт есть в проекте Пленума ВАС РФ по первой части НК РФ<sup>3</sup>).



**Э.С. Годзданкер,**  
директор Судебного  
департамента ОАО  
«ТНК-ВР Менеджмент»  
E-MAIL:  
nalogoved@nalogoved.ru

Деятельность ФНС России и ее территориальных управлений по досудебному урегулированию налоговых споров в целом сейчас позитивно сказывается на взаимоотношениях налогоплательщиков и налоговых органов.

Во-первых, дополнительный ведомственный контроль стимулирует инспекции к более качественному проведению контрольных процедур в первую очередь налоговых проверок.

Уменьшение числа жалоб налогоплательщиков в вышестоящие налоговые органы в 2009–2011 гг. на 30% свидетельствует об улучшении работы территориальных инспекций в этом направлении. Однако то обстоятель-

ство, что в 2011 г. вышестоящими налоговыми органами удовлетворено 25% обжалуемых доначислений, а по оставшимся решениям налоговых органов более трети начисленных сумм отменены судами, свидетельствует о том, что резервы для улучшения контрольной работы инспекций еще не исчерпаны.

Во-вторых, введение института обязательного досудебного обжалования позволило доводить до судов только спорные эпизоды налоговых проверок. Все мелкие, незначительные или не имеющие судебной перспективы вопросы урегулируются в досудебной административной процедуре обжалования в вышестоящем налоговом органе.

Между тем имеющийся опыт позволяет утверждать, что некоторые территориальные инспекции весьма своеобразно используют процедуру досудебного урегулирования споров – для банальной торговли с налогоплательщиком по принципу «ты – мне, я – тебе».

Предложения по расширению действия процедур досудебного урегулирования на иные ненормативные акты налоговых органов, их действия и бездействие и о необходимости унификации сроков и порядка осуществления этих процедур очень полезны.

Действительно, ненадлежащее взыскание налоговых платежей, неожиданная блокировка банковских счетов, несвоевременный возврат излишне уплаченных и взысканных налогов и процентов по ним и иные не связанные с налоговыми проверками вопросы взаимодействия с налоговыми инспекциями волнуют многих налогоплательщиков. Споры по таким делам с прогнозируемым для сторон результатом – заметная часть работы арбитражных судов. А длительные сроки рассмотрения этих дел судами наносят значительный ущерб интересам бюджета – увеличивается сумма процентов, выплачиваемых из бюджета выигравшему спор налогоплательщику при восстановлении его прав в виде возврата из бюджета налоговых платежей, по которым шел спор.

**Для СОХРАНИЕНИЯ  
БАЛАНСА ИНТЕРЕСОВ  
БЮДЖЕТА И НАЛОГО-  
ПЛАТЕЛЬЩИКОВ  
СЛЕДУЕТ  
ИСПОЛЬЗОВАТЬ  
ОБЕСПЕЧИТЕЛЬНЫЕ  
МЕРЫ**

Однако при принятии предлагаемых ФНС России изменений следует сохранить баланс интересов бюджета и налогоплательщиков, введя институт обеспечительных мер, запрещающих налоговым органам исполнять обжалуемые решения (совершать обжалуемые действия), подобно имеющемуся институту приостановления обжалуемых решений по налоговым проверкам.

Законодательно следует также детально определить и унифицировать порядок и сроки обращения в суд налогоплательщиков, не удовлетворенных результатами обжалования в вышестоящий налоговый орган. В настоящий момент этот вопрос вызывает ожесточенные споры.

Требуется разрешения и вопрос возмещения за счет налоговых инспекций дополнительных издержек налогоплательщиков, в том числе в виде расходов на привлечение сторонних специалистов и налоговых консультантов, понесенных при подготовке жалоб, в случае их удовлетворения (полностью или в части) по аналогии с компенсацией судебных издержек.



**Ю.А. Воробьев,**  
РУКОВОДИТЕЛЬ ПРАКТИКИ  
РАЗРЕШЕНИЯ СПОРОВ  
И МЕДИАЦИИ «ПЕПЕЛЯЕВ  
ГРУПП»  
E-MAIL: info@pgplaw.ru

Действительно, за последние годы в деятельности апелляционных инстанций налоговых органов произошли существенные изменения. Если раньше большинство жалоб завершалось безрезультатно вне зависимости от обоснованности заявляемой налогоплательщиком позиции, то сейчас на этой стадии отменяется большое число очевидно необоснованных претензий территориальных налоговых органов. Причем «стоимость» отменяемого эпизода не берется во внимание, во главу угла ставится необоснованность позиции налогового органа.

В моей практике был случай, когда из общей суммы доначислений в 65 млн руб. вышестоящим налоговым органом было отменено 60 млн руб. – по сути, результаты налоговой проверки сведены на нет. Несколько лет назад такое невозможно было даже представить.

Вместе с тем предложения по усилению надзорной функции управлений, о которых говорит автор ста-

ть, нельзя назвать безусловно позитивными. В отличие от обжалования решений по налоговым проверкам, где при подаче жалобы «замораживается» взыскиваемая сумма<sup>1</sup>, при обжаловании бездействия обязанность подачи досудебной жалобы может привести к негативному результату. Рассмотрение этой категории жалоб может повлечь не только признание неправомерным бездействия налогового органа, но и обязательство для него совершить определенные действия. Естественно, что обязательная подача жалобы в досудебном порядке в случае, если жалоба не будет удовлетворена, задержит достижение положительного для налогоплательщика результата.

Нельзя забывать о том, что, несмотря на все достижения апелляционных инстанций, процент удовлетворяемых ими требований налогоплательщиков существенно ниже, чем процент удовлетворения требований судами.

Несомненно, предложения об унификации сроков рассмотрения жалоб и порядка их представления<sup>2</sup> можно оценить положительно. Вместе с тем этот шаг вряд ли повлечет существенное изменение положения налогоплательщика<sup>3</sup>.

Нежизнеспособной кажется также идея введения более жестких требований к оформлению жалобы – установление базовых элементов жалобы (по аналогии с гражданско-процессуальным и арбитражно-процессуальным законодательством). Вряд ли идея большей детализации требований реализуема на практике.

Что касается возложения на налогоплательщика бремени доказывания обстоятельств жалобы, то эта идея вполне обоснованна. Однако при этом потребуются сделать оговорку относительно документов, которые уже представлялись в налоговый орган в ходе налоговой проверки. Целесообразно дать налогоплательщику возможность ссылаться на эти документы, но обязать его представлять их непосредственно в налоговый орган,

## НАИБОЛЕЕ ЗНАЧИМОЕ ПРЕДЛОЖЕНИЕ – ВВЕДЕНИЕ ВЗАИМОСОГЛА- СИТЕЛЬНОЙ ПРОЦЕДУРЫ ПО ФАКТАМ

чье решение обжалуется. Иное приведет к возложению на налогоплательщика обязанности несколько раз копировать и заверять одни и те же документы. Необходимость представить документы, которые ранее не предъявлялись, вполне разумна.

Наверное, наиболее значимое из предложений – это введение взаимосогласительной процедуры по фактам, на которых строятся выводы налогового органа. Предполагается возложить на вышестоящий налоговый орган функции арбитра, который должен урегулировать оценочные аспекты фактов с налогоплательщиком, что также предполагает участие налогоплательщика в рассмотрении жалобы. Если исходить из того, что вышестоящие налоговые органы будут занимать объективную, а не «цеховую» позицию, это предложение стоит признать позитивным.

В заключение отмечу, что предложения ФНС России в большей или меньшей степени направлены на демократизацию процедуры налогового контроля и на отход налоговых органов от «планового» характера работы.

<sup>1</sup> Это, безусловно, положительно, поскольку момент признания доначисления незаконным не имеет принципиального значения и затягивание процесса рассмотрения жалобы не так ущемляет интересы налогоплательщика.

<sup>2</sup> Сейчас апелляционные жалобы подаются через нижестоящий налоговый орган, а жалобы на вступившие в законную силу решения – непосредственно в управление.

<sup>3</sup> По нашим оценкам, количество «иных» жалоб (помимо апелляционных) крайне незначительно, и упрощение подачи этой категории жалоб не будет носить массовый характер.

[Ключевые слова: «НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ» – «ДОСУДЕБНОЕ УРЕГУЛИРОВАНИЕ» – «ПРИМИРИТЕЛЬНАЯ ПРОЦЕДУРА» – «РЕШЕНИЕ НАЛОГОВОГО ОРГАНА» – «ОБЖАЛОВАНИЕ» – «ВЫШЕСТОЯЩИЙ НАЛОГОВЫЙ ОРГАН» – «АПЕЛЛЯЦИОННАЯ ЖАЛОБА»]