**Досудебное урегулирование налоговых споров**

Налоговые споры – это все споры, вытекающие из правоотношений, установленных налоговым законодательством. Возникают они при несогласии налогоплательщиков с административными мерами, применяемыми налоговыми органами; с выставленными им требованиями; по процедурным вопросам. В соответствии с Налоговым кодексом такие споры рассматриваются в порядке обжалования результатов налоговой проверки либо обжалования действий (бездействия) должностных лиц органов налоговой службы.

Обжалование действий (бездействия) должностных лиц органов налоговой службы реализуется в порядке, установленном для всех государственных органов.

Законодательно отдельными главами Налогового кодекса предусмотрено два уровня обжалования результатов налоговой проверки:

– рассмотрение жалобы налогоплательщика (налогового агента) на уведомление о результатах налоговой проверки вышестоящим органом налоговой службы;

– пересмотр решения по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика (налогового агента) уполномоченным органом.

При этом, на любой стадии досудебного обжалования налогоплательщик (налоговый агент) вправе обжаловать уведомление о результатах налоговой проверки в суд.

Впервые досудебное разрешение налоговых споров было оговорено в Указе Президента РК, имеющего силу закона, от 24.04.1995г. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» и заключалось в пересмотре решений налоговой службы самим налоговым органом, вынесшим это решение.

 С введением Налогового кодекса от 12.06.2001 г. в отдельный раздел выделены обжалование результатов налоговой проверки и действий (бездействия) должностных лиц органов налоговой службы. Законодательно были установлены органы, рассматривающие жалобы налогоплательщиков по результатам налоговой проверки, порядок подачи жалобы, ее форма и содержание, порядок рассмотрения жалобы, содержание и виды выносимых решений органами налоговой службы, последствия подачи жалобы, порядок проведения дополнительной проверки.

 Далее, с введением действующего Налогового кодекса появились нормы, регламентирующие отказ в рассмотрении жалобы, приостановление сроков рассмотрения жалобы, дополнены нормы по порядку подачи жалобы и ее рассмотрения.

На сегодняшний день у налогоплательщиков по процедуре обжалования практически не возникает вопросов.

Рассмотрением жалоб на результаты налоговой проверки занимается отдельное подразделение. Непосредственное рассмотрение жалоб проводится исполнителями - сотрудниками подразделений налоговой апелляции. Исполнителем по жалобе изучаются все представленные налогоплательщиком доказательства в обоснованием его требований, отрабатываются обжалуемые вопросы, готовится проект решения, при этом весь ход рассмотрения жалобы находится под контролем и направлением руководителя подразделения и руководителя (заместителя) органа налоговой службы. По инициативе

налогоплательщика с ним проводятся встречи для обсуждения обжалуемых вопросов. При необходимости, по отдельным сложным вопросам их обсуждение выносится на Методический совет Налогового комитета, но вынесение комиссионного решения по жалобе не предусмотрено. Готовое решение подписывается руководителем (заместителем) органа налоговой службы.

Динамика активности обжалования результатов налоговой проверки варьирует по годам, но остается стабильной. С учетом снижения количества налоговых проверок, показатель обжалований растет. Если в 2009 году возможностью обжалования налоговых проверок воспользовались 1,2% всех проверенных налогоплательщиков, то в 2013 году процент обратившихся с жалобами в органы налоговой службы вырос до 2,8%, при этом основной сегмент обращающихся к процедуре досудебного обжалования – это крупные налогоплательщики и недропользователи.

Статистика рассмотрения жалоб показывает, что в среднем за 5 лет процент удовлетворения жалоб налогоплательщиков по количеству составил 33,5%, по уменьшенным суммам – 16,8%. По оценке международных экспертов данные показатели соответствуют и даже превышают аналогичные средние показатели в других странах.

Вместе с тем, налогоплательщиками действующий порядок досудебной налоговой апелляции не воспринимается как независимый, так как находится внутри налоговой системы.

В настоящее время Налоговым комитетом совместно со Всемирным Банком реализуется Проект реформирования налогового администрирования по отдельным направлениям, в том числе по процедуре апелляции. В целях улучшения и оптимизации существующей ведомственной системы налоговой апелляции, разработки (модернизации) программного обеспечения для управления процессом налоговой апелляции и создания базы решений в Казахстане в рамках проекта проведен анализ лучшей мировой практики.

По информации международного эксперта практически во всех 38-ми рассмотренных странах первая ступень рассмотрения налоговых споров – органы налоговой службы. Это дает возможность налогоплательщику реализовать право на разрешение спора в пределах налоговой системы и является незатратным механизмом разрешения спора, а налоговым органам – выразить окончательную позицию по спорным вопросам, при этом внутренняя процедура рассмотрения налоговых споров, также как и в Казахстане, позволяет исправлять ошибки внутри системы (ошибки аудита), при выявлении системных – законодательное вмешательство и применение процедур налогового администрирования.

В международной практике применяются различные модели налоговой апелляции в зависимости от системы права, формы государственного устройства, экономического развития, культурного наследия и истории. В целом, можно выделить несколько основных моделей налоговой апелляции:

Первая – досудебные налоговые апелляции только в налоговых органах (Норвегия, Австрия, Бельгия, Израиль, Ирландия, Китай, Исландия, Россия, Венгрия, Греция, Польша, Словакия, Чехия, Эстония, Латвия);

Вторая – наряду с налоговой апелляцией в налоговых органах предусмотрена возможность урегулирования налоговых споров в трибунале или комиссии (трибунал – Великобритания, Австралия, Япония, комиссия – Швейцария, Литва);

Третья – наряду с налоговой апелляцией в налоговых органах действуют специализированные налоговые суды (США, Канада, Италия, Турция);

Четвертая – налоговые споры рассматривает Государственный налоговый трибунал, входящий в состав Министерства по налогам и сборам (Дания).

При этом, право судебного обжалования реализуется во всех странах.

В основном предметом обжалования являются результаты налоговых проверок (США, Канада, Австралия и Литва) либо других изменений оценок налоговых обязательств (аналог камерального контроля в Казахстане) (Австралия, Дания, Нидерланды).

Независимые подходы при рассмотрении жалоб налогоплательщиков реализуются через созданные структуры вне системы налоговых и судебных органов – Трибуналах (за исключением Дании) и Комиссиях, куда вправе обратиться налогоплательщик при несогласии с результатами аудита и с решением по результатам рассмотрения жалоб налоговыми органами. Как правило, утверждается состав таких органов на установленный срок (5-7 лет), штат (председатель и члены), к которым установлены требования по образованию, опыту и квалификации. Решения выносятся, в основном, большинством голосов и носят обязательный характер, при этом у сторон спора остается право на судебное обжалование.

Внутри системы налоговых органов независимые подходы достигаются через разделение функций апелляции и аудита. Такая практика действует в Нидерландах, Великобритании и Австралии где решение по жалобе принимается сотрудником налогового органа, который не принимал оспариваемого решения. При этом до вынесения решения налогоплательщик имеет право быть выслушанным.

Другим способом обеспечения независимости в ходе рассмотрения апелляций является прямое подчинение подразделений апелляции руководителю налоговой службы, так служба апелляции в США и Канаде имеет прямую подчиненность Комиссару, что обуславливает ее независимость от подразделений, вынесших обжалуемые решения.

Распространенной формой реализации прав налогоплательщиков является институт омбудсмена, который действует в США, Канаде, Великобритании, Австралии, Нидерландах и Дании. Омбудсмен рассматривает обращения по процедурным вопросам и на действия должностных лиц органов налоговой службы. Спорные вопросы методологического характера не рассматривает. Решения омбудсмена носят рекомендательный характер, и он не может обеспечить быстрое решение сложных проблем, но при этом он позволяет опознавать возникающие проблемы в налоговом администрировании и предпринимать шаги по их решению.

 Как ранее указано, самой распространенной моделью налоговой апелляции является форма с апелляцией только в органах налоговой службы. При этом, наиболее распространенной и эффективной является одноуровневая ведомственная система досудебной налоговой апелляции, которая рекомендована для реализации в Казахстане. С сентября 2013 года в Казахстане функционирует одноуровневый порядок обжалования результатов налоговой проверки в связи с централизацией подразделений аудита в Налоговых департаментах по областям, г.Астана и г.Алматы. Полагаем, что внедрение одноуровневой ведомственной апелляции позволит обеспечить качество решений по налоговым спорам, так как при такой структуре позицию органов налоговой службы выражает единожды компетентный орган - Налоговый комитет, а также сократит сроки рассмотрения жалоб.

 В целях обеспечения прозрачности процедуры рассмотрения жалобы предполагаются законодательные изменения:

 – обязанность проведения встреч и видео-конференций в ходе рассмотрения жалобы по желанию налогоплательщика;

– возможность продления срока рассмотрения жалобы только по согласованию с налогоплательщиком, либо на фиксированный период времени.

Предпринимаются организационные изменения, которые позволят снизить количество налоговых споров и обеспечат единую практику рассмотрения споров:

– меры по предотвращению возникновения налоговых споров (издание комментариев к Налоговому кодексу, повышение качества аудита);

– использование создаваемой общей базы решений.

С целью упрощения процедуры подачи жалобы для налогоплательщиков проводится работа по введению следующих изменений:

 – возможность подачи жалобы и получения решений в электронном виде;

– пересмотр требований к подаче жалобы и планируется исключить требование о приложении к жалобе документов, которые имеются в налоговых органах. На данное время, неприложение соответствующих документов к жалобе является основанием для отказа в рассмотрении жалобы по формальным признакам;

 – для удобства налогоплательщикам, на официальном сайте Налогового комитета размещены пошаговый базовый регламент подачи и образец жалобы.

 Существующая система налоговых апелляций реализует право налогоплательщика на обжалование в налоговых органах, практика и показатели работы свидетельствуют о необходимости и действенности этой ступени обжалования. Однако, такое досудебное урегулирование налоговых споров не может обеспечить независимые подходы, полную открытость и прозрачность ввиду нахождения налоговой апелляции внутри налоговой системы, основной задачей которой является обеспечение полноты и своевременности поступлений налогов в бюджет.

 С целью совершенствования досудебного урегулирования налоговых споров была проведена совместная работа Правительства и общественных организаций в лице НЭПК «Союз «Атамекен». В рамках совместной рабочей группы рассматривались варианты обеспечения независимых подходов в рассмотрении налоговых споров. По итогам работы предложено на данном этапе использовать превентивные меры, упреждающие налоговые споры, с последующим (в течение двух лет) рассмотрением вопроса по эффективной модели досудебной налоговой апелляции.