

ворческих сил (т.е. за время независимости Косово от Сербии. – И.К.) албанскими экстремистами было уничтожено 145 православных святынь, похищено или убито свыше 3500 сербов¹². Нельзя в этой связи не отметить, что если бы не сдерживание албанцев миротворцами, то эти цифры были бы гораздо большими. Так, в середине марта 2004 г. в Призрене албанцами были сожжены все православные объекты, в том числе церковь Богородицы Левишской XV века, а также здание духовной семинарии, кафедральный собор св. Георгия, епархиальная резиденция, монастырь Святых Ангелов, братия которого была эвакуирована миротворцами из Германии, и Церковь Христа Спасителя. Подвергся нападению и монастырь Високи Дечани, но итальянские миротворцы защитили обитель¹³.

Кроме того, если, реализуя свое право на самоопределение, нация вынуждена вести вооруженную борьбу, нужно учитывать, соблюдались ли нацией законы и обычаи войны в процессе вооруженной борьбы.

В заключение необходимо сказать, что самоопределение народа вовсе не означает его отделение от государства, самоопределение может быть реализовано и в его рамках. Право на самоопределение – это всегда право выбора народа, как и с кем строить свою жизнь. Поэтому многонациональные государства должны не лишать народы права выбора, насильно удерживая их, а обеспечить достойную жизнь всем народам и каждому гражданину своего государства, тогда выбор народов будет очевиден.

¹ См.: *США против референдума в Южной Осетии* [Электронный ресурс]: ИБК.ру новости. – Режим доступа: http://www.ibk.ru/news/ssha_protiv_referenduma_v_uzhnoi_osetii-24893

² Кузнецов А. Геноцид как средство борьбы за независимость [Электронный ресурс]: Lenta.ru вторник, 14.11.2006. – Режим доступа: <http://www.lenta.ru/articles/2006/10/30>

³ См.: Хинштейн А. Ельцин. Кремль. История болезни. – М.: ЗАО «ОЛМА Медиа Групп», 2006. – С. 360.

⁴ См.: Южная Осетия выбрала независимость. ЕС и США не признают референдум [Электронный ресурс]: Деловая газета «Взгляд». – 2006. – 13 нояб. Режим доступа: <http://news.gala.net/?cat=&id=231472>

⁵ См.: Официальные результаты референдума в Приднестровье [Электронный ресурс]: Деловая неделя. – 26 сент. 2006, 15-33. – Режим доступа: http://dn.kiev.ua/politic/world/pridn_26.html

⁶ См.: Хлебников П. Разговор с варваром. – М.: Детектив-Пресс, 2004. – С. 48.

⁷ См.: Геноцид русских в Чечне : Сборник [Электронный ресурс]: – Режим доступа: <http://www.genocide-chechnya.front.ru>. Вот некоторые свидетельства, приведенные на указанном сайте: «6 и 7 декабря 1994 года был сильно избит за отказ от участия в ополчении Дудаева в составе украинских боевиков в с.Чечен-Аул» (Дапкулинец Е.). «Уехали 13 января 1995 года потому, что чеченцы требовали, чтобы ногайцы защищали их от российских войск. Забрали скот. Брата за отказ идти в войска избили» (Абиджалиева А.). «Всех заставляли принимать гражданство Чеченской республики, если не примешь, то не получишь талоны на продукты» (Дзюба Е.).

⁸ См.: Геноцид русских в Чечне [Электронный ресурс]: Сборник. – Режим доступа: <http://www.genocide-chechnya.front.ru>

⁹ Хлебников П. Разговор с варваром. – М.: Детектив-Пресс, 2004. – С. 178-179.

¹⁰ См.: Хасавюртские соглашения от 31 августа 1996 г. // Независимая газета. – 1996. – 3 сент.

¹¹ «Мы не сомневаемся в нашей победе...!» Кавказ Центр [Электронный ресурс]: Кавказ Интервью 9 июля 2006 г. / по материалам газеты Vakit (Турция). – Режим доступа: <http://www.kavkazcenter.com>

¹² См.: Геноцид против сербов продолжается: делегация из США пришла в ужас от увиденного в Косово [Электронный ресурс]: Косовская Правда, 2004. – Режим доступа: http://www.kosovo.ws/2004/USA_delegation_aw/htm

¹³ См.: Шестаков А. Сербская православная церковь призывает остановить геноцид в Косово [Электронный ресурс]: Православие.ру/православный сайт, март 2004. – Режим доступа: <http://www.pravoslavie.ru/cgi-bin/sycon/client/display>

СУБЪЕКТЫ, УПОЛНОМОЧЕННЫЕ РАССМАТРИВАТЬ НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ В ДОСУДЕБНОМ ПОРЯДКЕ

Е.А. Кустова, преподаватель кафедры
финансового права и судебной бухгалтерии
Омского юридического института

При исследовании проблем рассмотрения налоговых споров в административном порядке нельзя обойтись без анализа реализации норм Налогового кодекса РФ по решению жалоб налогоплательщиков в практической деятельности налоговых органов.

Деятельность структурных подразделений вышестоящих налоговых органов, ответственных за подготовку проектов решений по жалобам и осуществляющих иные процедурные моменты в рамках рассмотрения жалобы, имеет ряд недостатков. В частности, достаточно большой комплекс про-

блем представляет оценка результатов работы таких подразделений и, соответственно, мотивация их сотрудников при вынесении жалобы.

Деятельность органов исполнительной власти состоит в осуществлении тех или иных мер по реализации политики государства. Управление этим процессом на федеральном уровне невозможно без определения конкретных показателей работы органа власти.

Отметим, что для системы налоговых органов основным показателем является сумма собираемых (в первую очередь доначисляемых и взыскиваемых) налогов. В идеале иерархическая структура налоговых органов должна быть лишена звеньев, у которых отсутствует функциональное назначение. На низовом уровне в выполнении основной задачи налоговых органов фактически задействованы три отдела: отдел камеральных проверок, отдел выездных проверок и юридический.

Первый отвечает за проверку правильности представляемых налоговых деклараций, а также за выявление девиантных налогоплательщиков, в отношении которых необходимо проведение иных мер налогового контроля. Отдел выездных проверок выявляет факты налоговых правонарушений (а также занижение налоговой базы, не влекущее налоговой ответственности) и отражает их в соответствующих процессуальных документах. Функция юридического отдела в первую очередь состоит в отстаивании позиции налоговых органов в судах.

На правовые подразделения как территориальных управлений ФНС, так и центрального аппарата возложен достаточно широкий круг задач по контролю и содействию юридическим отделам нижестоящих налоговых органов в их основной деятельности. Кроме того, их сотрудникам сложно перестраиваться с выполнения одного вида задач на другой — переходить от разработки позиции для представления в налоговом споре, которая подчас подразумевает тенденциозный подход к толкованию законодательства, к непредвзятой оценке доводов жалобы налогоплательщика на предмет соответствия ее закону. Все это приводит к значительному снижению эффективности досудебного обжалования как правового института, что влечет негативные последствия как для налогоплательщика, так и для налогового органа.

В случае, когда налогоплательщик не считает действия налоговых органов правомерными, приводящими к увеличению его налоговых обязательств, то при удовлетворении жалобы налогоплательщика уменьшается показатель работы налогового органа. Таким образом, на уровне вышестоящих налоговых органов структурное обеспечение рассмотрения жалоб налогоплательщика отходит на второй план по сравнению с обеспечением деятельности по взысканию налогов. Данное обстоятельство подтверждается эволюцией организаци-

онно-структурного обеспечения рассмотрения жалоб налогоплательщиков.

Так, в целях реализации положений по защите нарушенных прав налогоплательщиков, установленных в ст. 14 Закона РСФСР от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах в РФ»¹, в 1996 г. в структуре аппарата Государственной налоговой службы (далее — ГНС РФ) было создано Управление рассмотрения налоговых споров и претензионно-исковой работы².

Основными задачами Управления были рассмотрение жалоб (апелляций) налогоплательщиков и других лиц, обязанных удерживать с налогоплательщиков и перечислять в бюджеты налоги и сборы, на решения государственных налоговых инспекций по субъектам Российской Федерации и действия (бездействие) их должностных лиц, связанные с налогообложением и применением финансовых и административных санкций за нарушения законодательства о налогах; обеспечение методологического единства применения налоговыми органами финансовых и административных санкций за нарушение законодательства о налогах и сборах; координация, методическое и информационное обеспечение претензионно-исковой работы в системе органов ГНС РФ и оказание налоговым органам необходимой правовой помощи в защите их законных прав и интересов при рассмотрении налоговых споров в общих и арбитражных судах; выявление и анализ причин возникновения налоговых споров и удовлетворения жалоб и исков налогоплательщиков к налоговым органам, принятие в установленном порядке мер к устранению этих причин.

В целях реализации указанных задач Управление рассматривало с участием методологических управлений жалобы (апелляции) налогоплательщиков на решения и действия (бездействие) государственных налоговых инспекций по субъектам Российской Федерации и их должностных лиц по вопросам налогообложения и подготавливало предложения по их разрешению.

После реорганизации в 1998 г. функции Управления были переданы Правовому управлению ГНС РФ, в составе которого создан отдел по рассмотрению жалоб налогоплательщиков.

В территориальных налоговых органах, в связи с отсутствием единого документа по регулированию порядка рассмотрения налоговых споров в системе органов ГНС РФ, рассмотрение жалоб осуществлялось в общем порядке рассмотрения письменных обращений налогоплательщиков.

Поворотным моментом в организации работы с жалобами налогоплательщиков в системе налоговых органов стало принятие первой части Налогового кодекса РФ. В 2000 г. было проведено заседание коллегии Министерства налогов и сборов

России (далее – МНС России) по вопросам урегулирования налоговых споров, возникающих в сфере налоговых правонарушений, в том числе по рассмотрению жалоб налогоплательщиков, судебно-арбитражной практики.

По результатам заседания коллегии управлений по субъектам Российской Федерации было поручено усилить взаимодействие с арбитражными судами и органами государственной власти субъектов Российской Федерации, обеспечить более полное и всестороннее рассмотрение жалоб налогоплательщиков и принятие решений по ним, в том числе с учетом арбитражной практики. Кроме того, был установлен единый методологический подход к рассмотрению жалоб Управлениями по субъектам Российской Федерации: рассмотрение жалоб и подготовку проектов по ним должны осуществлять юридические подразделения с участием методологических подразделений.

На основании этого поручения в системе территориальных налоговых органов началась «перестройка» организации работы по рассмотрению налоговых споров в административном порядке.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ и рекомендациями МНС России в территориальных органах были разработаны Регламенты рассмотрения жалоб налогоплательщиков, которые служили в качестве внутренних документов о взаимодействии юридического и методологических подразделений на стадии подготовки проекта решения по жалобе, а также определяли участие налогового органа (должностного лица), чье решение (действия, бездействие) обжалуется, и заявителя при рассмотрении жалобы.

В настоящее время правовая основа рассмотрения жалоб в административном порядке обеспечивается следующими актами:

- Налоговый кодекс РФ;
- Приказ МНС РФ от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14/290 «Об утверждении регламента рассмотрения споров в досудебном порядке»³;
- Письмо МНС РФ от 24 августа 2000 г. № ВП-6-18/691@ «Об обжаловании актов налоговых органов»⁴;
- Письмо МНС РФ от 05 апреля 2001 г. № ВП-6-18/274@ «О порядке рассмотрения жалоб налогоплательщиков»⁵;
- Письмо ФНС РФ от 28 февраля 2006 г. № САЭ-6-08/207@ «О подразделениях налогового аудита»⁶;
- Регламенты рассмотрения письменных возражений (объяснений) налогоплательщика по акту налоговой проверки, а также рассмотрения заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие, на акты ненормативного характера налоговых органов Российской Федерации во внесудебном порядке.

На сегодняшний момент ФНС России формируются подразделения налогового аудита. На уровне

региональных управлений ФНС России система таких подразделений уже создана, для ее нормального функционирования осталось сформировать отделы во всех налоговых инспекциях межрегионального, межрайонного и территориального уровней.

Общие принципы функционирования указанных подразделений определены в Письме ФНС России от 28.02.2006 г. № САЭ-6-08/208 (далее – Письмо).

Так, на соответствующие подразделения региональных управлений ФНС России возлагаются следующие функции:

- рассмотрение жалоб физических и юридических лиц на акты нижестоящих налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц в связи с осуществлением налоговыми органами полномочий, установленных нормативными правовыми актами различного уровня;
- подготовка по запросу ФНС России заключений по жалобам;
- рассмотрение возражений (разногласий) налогоплательщиков по актам повторных выездных налоговых проверок, назначенных и проведенных данным управлением ФНС России, по результатам которых подготавливается экспертное заключение об обоснованности (необоснованности) доводов налогоплательщика.

Аналогичными функциями, за исключением функции по рассмотрению жалоб, наделены отделы налогового аудита в межрегиональных, межрайонных и территориальных налоговых инспекциях.

Особое внимание в рассматриваемом ненормативном акте уделено кадровым вопросам, неизбежно возникающим в ходе формирования новых подразделений, а также вопросам функциональной независимости отделов и групп налогового аудита в налоговых органах. Так, число сотрудников отдела налогового аудита определяется, исходя из количества поступивших в 2005 г. в налоговый орган жалоб физических или юридических лиц, а также количества проводимых мероприятий, налогового контроля, и не должно быть менее пяти человек.

Кандидатуры начальников отделов налогового аудита в региональных управлениях ФНС России и в межрегиональных налоговых инспекциях по крупнейшим налогоплательщикам до назначения подлежат обязательному согласованию с начальником Управления налогового аудита ФНС России. Специалисты таких отделов должны в обязательном порядке иметь высшее экономическое или юридическое профессиональное образование и опыт работы в налоговых органах, в том числе по рассмотрению жалоб и (или) по проведению мероприятий налогового контроля и (или) по рассмотрению споров в судах.

В рассматриваемом Письме четко прослеживается тенденция на функциональное отделение традиционной деятельности юридических отделов от

деятельности вновь создаваемых подразделений. Об этом, в частности, свидетельствует содержание п. 3 Письма, в соответствии с которым в инспекциях районного и межрайонного уровня с предельной численностью менее 70 человек предусматривается обязательное создание юридического отдела. В составе отдела в обязательном порядке выделяется группа налогового аудита, функции которой не могут быть возложены на группу юристов.

Кроме того, п. 4 рассматриваемого Письма прямо запрещает возложение на подразделения налогового аудита функций по проведению мероприятий налогового контроля.

Очевидно, что вышеуказанные меры направлены на сокращение налоговых споров, поскольку уже на этапе составления итогового акта налогового контроля — решения о привлечении к налоговой ответственности — к работе подключается процессуальная инстанция, наделенная специальными полномочиями по предотвращению необоснованного привлечения к налоговой ответственности. При рассмотрении жалобы и подготовке заключения по ней участие иных заинтересованных в необъективном рассмотрении отделов исключается.

Пункт 5 Письма указывает, что координация работы подразделения налогового аудита в части рассмотрения жалоб осуществляется руководителями налоговых органов, а в части рассмотрения возражений (разногласий) налогоплательщиков допускается координация их деятельности заместителем руководителя, курирующим проведение мероприятий налогового контроля.

Вышеизложенная концепция организационной реформы (во многом уже реализованной) свидетельствует о стремлении руководства ФНС России создать в структуре налоговых органов подразделения, фактически обязанные оценивать работу иных отделов с точки зрения соответствия НК РФ.

Комментируя положения Регламента, следует отметить, что по-прежнему на уровне ведомственного правового регулирования установлена иная, отличная от установленной федеральным законом, система субъектов обжалования, так как при обжаловании действий или бездействия в форме издания ненормативного акта (что не исключено) получившее жалобу вышестоящее должностное лицо обязано переправить ее в вышестоящий налоговый орган. Оптимальным решением проблемы было бы прямое и однозначное установление в законодательстве о налогах и сборах (в п. 1 ст. 139 НК РФ) права выбора налогоплательщиком инстанции процессуального обжалования как ненормативного акта налогового органа, так и действий (бездействия) должностных лиц последнего.

Формирование подразделений налогового аудита внутри системы налоговых органов нельзя рассматривать в отрыве от других более масштабных

процессов, происходящих в нашей стране. Речь идет о процессе развития системы административной юстиции, являющегося частью реализации общей государственной политики, направленной на снижение числа административных споров с участием налоговых органов в арбитражных судах, число которых, по данным статистики, увеличивается⁷.

При формировании структурных подразделений налогового аудита, по наблюдению начальника Управления налогового аудита ФНС России, возникли недопонимание задач и недооценка перспектив развития этого нового направления некоторыми руководителями региональных управлений и налоговых инспекций⁸. Дискуссия, связанная с новым подразделением, закончена в связи с принятием Федерального закона № 137-ФЗ⁹, по которому с 2010 г. досудебный порядок рассмотрения налоговых споров является обязательным.

При этом, пожалуй, одним из главных аспектов осуществляемой организационной реформы служит то обстоятельство, что на уровне вышестоящих налоговых органов подразделения налогового аудита будут наделены функцией по рассмотрению жалоб налогоплательщиков. К фактическому решению возложенных на них задач такие подразделения еще не приступили, поэтому оценивать их эффективность, особенно в области рассмотрения жалоб, пока сложно.

Положительным моментом является уже тот факт, что рассмотрение жалоб будет отделено от работы правовых подразделений. Такое внутриведомственное разделение труда, несомненно, позитивно отразится как на качестве решений, выносимых по жалобам, так и на количестве обращений с ними в вышестоящие налоговые органы¹⁰.

Однако отметим, что работа по вынесению решений по жалобам должна оцениваться отдельно от иных видов деятельности упомянутых подразделений и по критериям, которые отражали бы обоснованность и объективность принимаемых решений. В частности, в качестве такого критерия можно использовать количество не отмененных вышестоящим налоговым органом решений, впоследствии признанных недействительными арбитражными судами или судами общей юрисдикции. Оцениваться должно соответствие правовой позиции, лежащей в основе решения, законодательству о налогах и сборах, а не влияние решения на показатели работы налогового органа в целом и отдела выездных налоговых проверок в частности.

Реформирование процедуры досудебного рассмотрения жалоб на ненормативные акты, действия (бездействие) их должностных лиц — это в первую очередь реформирование системы субъектов, уполномоченных их рассматривать, установление для них соответствующих критериев и показателей, применение которых будет способствовать

повышению объективности и обоснованности выносимых решений и в большей, нежели сейчас, степени учитывать интересы налогоплательщиков.

¹ См.: *Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР*. – 1991. – № 15. – Ст. 492.

² См.: *О положении об управлении рассмотрения налоговых споров и претензионно-исковой работы Госналогслужбы РФ*: письмо Госналогслужбы РФ от 4 июня 1997 г. № ВК-6-11/423 // *Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету*. – 1997. – № 8.

³ См.: *Экономика и жизнь*. – 2001. – № 38.

⁴ См.: *Налоговый вестник*. – 2000. – № 10.

⁵ См.: *Экономика и жизнь*. – 2001. – № 17.

⁶ Документ опубликован не был.

⁷ См., напр.: *Зрелов А. П.* Об эффективности кассационного обжалования налоговых споров // *Налоговая политика и практика*. – 2006. – № 11. – С.36.

⁸ См.: *Елина Н. В.* Качество работы инспекций с налогоплательщиками, безусловно, улучшится // *Налоговая политика и практика*. – 2006. – № 11. – С. 4.

⁹ См.: *О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования*: федер. закон от 27 июля 2006 г. №137-ФЗ // *Российская газета*. – 2006. – 29 июля.

¹⁰ См.: *Елина Н. В.* Указ. соч. – С. 4.

ПРОБЛЕМЫ ИСПОЛНЕНИЯ ПОСТАНОВЛЕНИЙ ОБ АДМИНИСТРАТИВНОМ ВЫДВОРЕНИИ

М.В. Назарова, преподаватель кафедры конституционного и административного права Омского юридического института

Вопросы исполнения постановления об административном выдворении иностранных граждан и лиц без гражданства за пределы Российской Федерации приобретают особую актуальность в современных условиях в связи с увеличением количества иностранных граждан и лиц без гражданства, нелегально находящихся на территории Российской Федерации.

По данным управления Федеральной миграционной службы России по Омской области, только за первый квартал 2006 г. по сравнению с 2005 г. районными судами г. Омска и Омской области вынесено больше на 33 постановления об административном выдворении за пределы Российской Федерации в отношении иностранных граждан, нарушивших режим пребывания и правила осуществления трудовой деятельности на территории Российской Федерации.

Постановления об административном выдворении за пределы Российской Федерации иностранных граждан и лиц без гражданства исполняются органами и войсками пограничной службы, а также органами внутренних дел на основании и в порядке, установленном ст.ст. 32.9 и 32.10 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП). «Возложение правовыми нормами на определенных субъектов обязанности исполнять постановления об административных наказаниях – это правовое регулирование подведомственности при исполнении постановлений»¹.

Остановимся на некоторых проблемах, возникающих при обращении в исполнение постановлений о назначении административного выдворения,

а также на применении административного законодательства в этой части. Д.Н. Бахрах отмечает, что «постановления о наложении административных наказаний практически останутся пустыми бумажками, если не будет организовано их четкое и своевременное исполнение»².

Исследуя деятельность по исполнению постановлений об административном выдворении, уместно заметить, что она состоит как из процессуальных действий, так и из действий материально-технического характера, дополняющих друг друга³.

Регламентирует порядок исполнения органами внутренних дел и федеральной миграционной службы постановлений об административном выдворении приказ МВД России от 24 апреля 2004 г. № 533 (далее – Приказ № 533)⁴. В соответствии с Приказом № 533 орган внутренних дел, ответственный за исполнение постановления об административном выдворении, определяет (при необходимости по согласованию с МИД России) государство выезда выдворяемого лица и принимает меры по организации выезда. На основании постановления Правительства Российской Федерации от 30 июня 2003 г. № 382 «О проставлении отметки о запрещении въезда в Российскую Федерацию некоторых категорий иностранных граждан и лиц без гражданства» в документе, удостоверяющем личность выдворяемого иностранного гражданина, и в выездной части миграционной карты сотрудником органа внутренних дел, ответственным за исполнение постановления об административном выдво-