

также может быть результатом злоупотребления своими процессуальными правами, поэтому требуется обсуждать и возможные меры борьбы с подобными злоупотреблениями. К примеру, в Германии, если при рассмотрении дела представлены новые документы и (или) доказательства, без которых разрешение дела невозможно, и суд вынужден их принять несмотря на истечение сроков для представления таких документов и (или) доказательств, на сторону, злоупотребившую своим правом, могут быть возложены судебные издержки по делу.

В Нидерландах суд может признать решение налогового органа недействительным, основываясь на новых документах, представленных налогоплательщиком. Однако злоупотребление этим правом со стороны налогоплательщика едва ли возможно, поскольку суд традиционно исходит из следующих принципов:

налогоплательщик обязан объяснить, почему документы не были представлены ранее, и, если такого объяснения не последует, документы не будут приняты к рассмотрению;

часто представление новых документов способствует возобновлению диалога между налоговым органом и налогоплательщиком, и этот диалог может быть продолжен непосредственно в суде, в котором имеется помещение для переговоров.

Федеральным законом от 27.06.2006 №137-ФЗ в Налоговый кодекс РФ были внесены новые *положения об обжаловании решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения* (или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения) *в вышестоящий налоговый орган в апелляционном порядке* (ст. 101.2). При этом для правоотношений, возникающих с 1 января 2009 г., обжалование такого решения в судебном порядке будет допускаться только после его обжалования в вышестоящий налоговый орган.

Подобное правило об обязательности обжалования решения налогового органа внутри системы налоговых органов до обращения в суд (так называемый внутренний пересмотр) существует во многих странах. Так, в Нидерландах обжаловать в суд можно лишь решение налогового органа, вынесенное по результатам внутреннего пересмотра. Пропустить стадию внутреннего пересмотра можно только по обоюдному согласию (например, если спорный вопрос связан исключительно с толкованием законодательства). В порядке внутреннего пересмотра обжалуется примерно 60 000 решений налоговых органов в год, из них только 60% впоследствии обжалуются в судебном порядке.

При этом суд по результатам рассмотрения дела вправе направить заявление налогоплательщика в налоговый орган со своими замечаниями, с тем чтобы налоговый орган принял решение заново.

Это возможно в том случае, если у суда складывается впечатление, что налоговый орган неудовлетворительно выполнил свои функции по налоговому администрированию, а также если для разрешения спорного вопроса требуется произвести дополнительные расчеты, поскольку обязанность по их осуществлению возложена на налоговые органы.

Реализация в российской правоприменительной практике дополнений, внесенных в НК РФ, не может не повлиять на полномочия суда в ходе судебного разбирательства, например, если судом выявлены нарушения, допущенные в ходе налогового администрирования либо в процессе рассмотрения вышестоящим налоговым органом жалобы на решение нижестоящего налогового органа.

Так, в соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспече