УДК 346.9:342.743

Лебедева Ольга Игоревна – канд. экон. наук, доцент кафедры экономики и налогообложения Дальневосточного института управления – филиала ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ» (г. Хабаровск). *E-mail: lebedevaoi@mail.ru*

Воробьёва Александра Игоревна – аспирант Дальневосточного института управления – филиала ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ» (г. Хабаровск). *E-mail: kabanoska@mail.ru*

О.И. Лебедева
А.И. Воробьёва

O.I. Lebedeva
A.I. Vorob'eva

Значение досудебного урегулирования налоговых споров в системе обжалования решений и действий налоговых органов

В данной статье рассмотрена практика введения института досудебного урегулирования налоговых споров. Проведен ретроспективный анализ последствий деятельности данного института. Даны сравнительные оценки решения налоговых споров методом досудебного урегулирования в различных инстанциях. Показана динамика количества случаев доведения дел до суда и положительных решений для налогового органа. Дана оценка последствиям введения института досудебного урегулирования налоговых споров. Определены основные причины возникновения налоговых споров, а также причины удовлетворения требований налогоплательщиков на этапе досудебного урегулирования. Рассмотрены преимущества досудебного урегулирования перед судебным иском. Определены перспективы развития института досудебного урегулирования налоговых споров, а также рассмотрены законодательные нововведения в данной области.

The value of pre-judicial settlement of tax disputes in the system of the appeal of decisions and actions of the tax authorities

This article is devoted to the problem of the proceeding of the pre-judicial settlement of the tax disputes. A retrospective analysis of the activities of this institution was presented. The author shows the effectiveness of the pre-judicial settlement method. Positive experience of the judicial practice was analyzed. The author determines the main reasons of the tax disputes and procedure of the satisfaction of requirements of the taxpayers in the pre-judicial settlement process.

Some perspectives of development of the pre-judicial settlement of the tax disputes were suggested and the new legal standards were analyzed.

Ключевые слова: *налоговый спор, досудебное урегулирование налоговых споров, арбитражная практика решения налоговых споров.*

Keywords: *tax controversies, pre-judicial procedures of tax controversies, arbitration practice of solutions of the tax controversies.*

Понятие «налоговый спор» широко используется как в практике деятельности хозяйствующих субъектов и государственных органов, так и в нормативных правовых актах, однако, разъяснение этого понятия в действующем законодательстве не приводится, несмотря на то, что одно из первых упоминаний налогового спора в нормативных правовых актах относится еще к 2006 г., это произошло в знаменитом Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

В настоящее время, согласно ст. 138 НК РФ, налогоплательщик может осуществлять обжалование акта налогового органа одновременно и в вышестоящий налоговый орган, и в суд (за исключением решений о привлечении/отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения).

Такая ситуация вызывает загруженность арбитражных судов большим количеством налоговых споров по незначительным поводам, которые вполне могли были быть рассмотрены на уровне управлений Федеральной налоговой службы по субъектам РФ.

Итак, в России существуют две возможности урегулирования налоговых споров – внесудебная и судебная.

В мировой практике процедуры урегулирования споров без обращения в судебные органы используются широко и давно. В России такая возможность появилась и получила широкое применение в рамках реализации Концепции административной реформы в Российской Федерации в 2006 – 2008 гг. [6]. Именно тогда впервые на государственном уровне в Концепции развития налогового аудита в системе налоговых органов РФ, принятой Распоряжением ФНС России от 01.09.2006 №130@, было закреплено понятие «досудебное урегулирование налоговых споров». Под досудебным урегулированием налогового спора в целях реализации Концепции понимался комплекс предусмотренных действующим законодательством РФ и внутриведомственными актами мероприятий, осуществляемых налоговыми аудиторами в административном порядке в целях урегулирования налогового спора. Был внедрен институт досудебного обжалования решений и действий налоговых органов и должностных лиц. В рамках налоговых органов для выполнения этих функций были созданы отделы досудебного аудита (Письмо ФНС России от 28.02.2006 №САЭ-6-

08/207@ «О подразделениях налогового аудита»). На сегодняшний день можно рассмотреть результаты этой реформы.

Введение процедуры досудебного урегулирования налоговых споров значительно снизило загруженность арбитражных судов однотипными, рядовыми делами. Процедура позволяет должностным лицам налоговых органов пересматривать решения нижестоящих налоговых органов и отменять такие решения в случаях, когда они признаются необоснованными.

Так, в Хабаровском крае за последние три года в общем количестве возражений, поданных в налоговые органы, устойчивой динамики не наблюдается (рис. 1). В отличие от количества возражений количество жалоб, поданных в вышестоящий налоговый орган, устойчиво снижается, так же как и количество судебных исков, что свидетельствует о повышении уровня законности действий работников налоговых органов в ходе принятия решений, правильности оформления надлежащей документации, а также о повышении общей эффективности работы налоговых органов.

Таким образом, за последние три года произошло значительное снижение нагрузки на судебную систему. Количество налоговых споров уменьшилось на 40%. Помимо этого, введение процедуры досудебного урегулирования налоговых споров привело к повышению эффективности арбитражной деятельности налоговых органов. Так, в 2010 г. налоговые органы выиграли 44% исковых споров, а в 2011 г. – 57%.

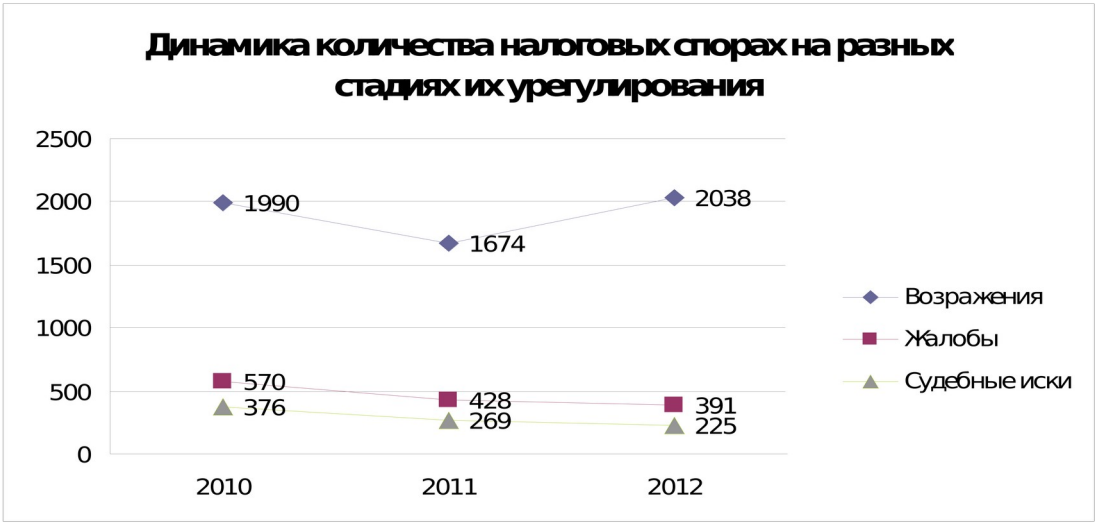


Рис. 1. Динамика количества налоговых споров на разных стадиях их урегулирования

При этом, согласно статистике (рис. 2, 3), на стадии досудебного урегулирования налоговых споров удовлетворяются преимущественно дела с небольшими спорными суммами. За последние три года процент удовлетворенных возражений был более 70%, в то время как процент удовлетворенных сумм возражений – менее 30%. Аналогично были удовлетворены более 40% жалоб в вышестоящий налоговый орган, по суммам этот показатель не превышает 20%.

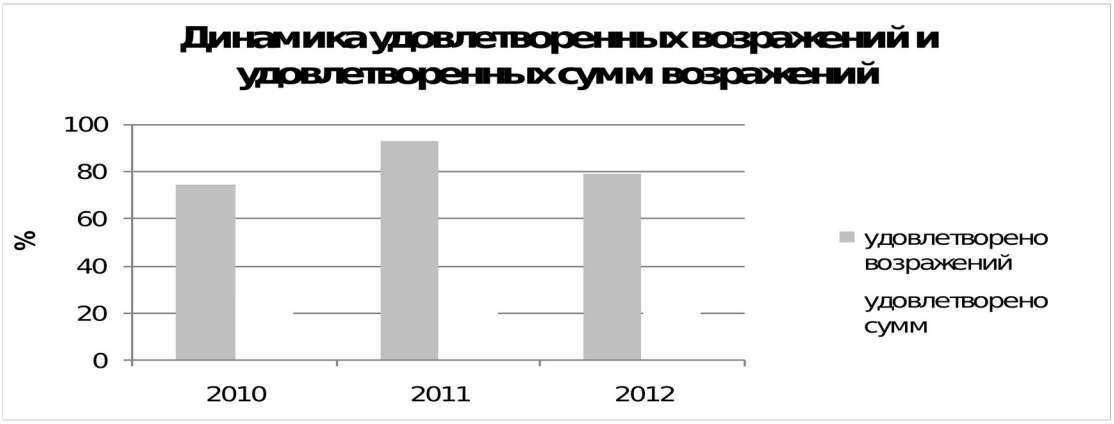


Рис. 2. Динамика удовлетворенных возражений и удовлетворенных сумм возражений

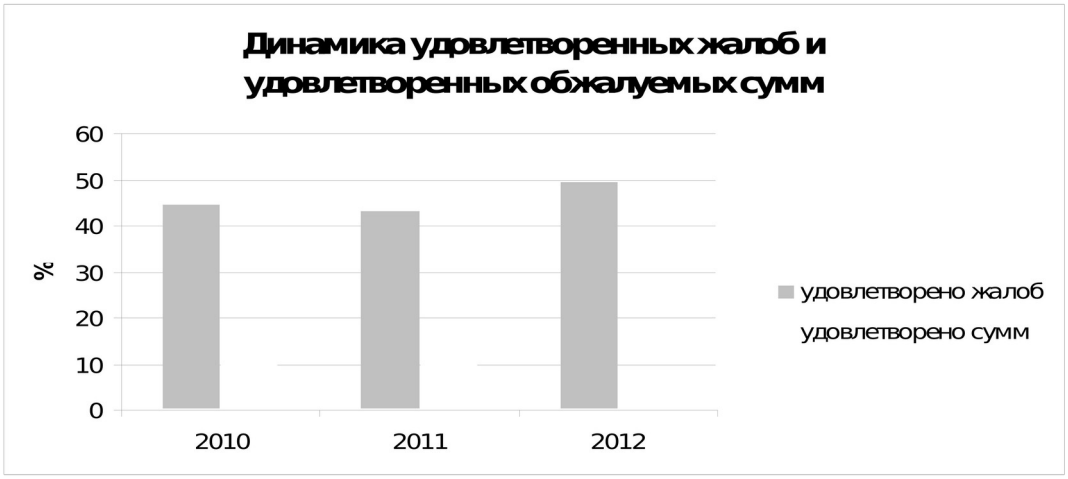


Рис. 3. Динамика удовлетворенных жалоб и удовлетворенных обжалуемых сумм

Основными причинами возникновения налоговых споров, выявленными на стадии рассмотрения материалов проверки по результатам работы отдела досудебного аудита УФНС России по Хабаровскому краю, являются:

1) несогласие налогоплательщика с выводами налогового органа о получении им необоснованной налоговой выгоды и применении схем уклонения от налогообложения;

2) несогласие налогоплательщиков и банков с установленным налоговым органом нарушением сроков представления или непредставления ими сообщений об открытии или о закрытии расчётных счетов, в соответствии с п. 2 ст. 23 НК РФ;

3) отсутствие, по мнению налогоплательщика, надлежащей доказательственной базы вменяемых налоговым органом правонарушений;

4) непредоставление налогоплательщиками в ходе налоговых проверок необходимых налоговому органу документов;

5) несогласие налогоплательщиков с установленными налоговыми органами фактами несвоевременного представления налоговых деклараций, расчетов и документов;

6) несогласие налогоплательщиков с процедурными вопросами проведения налоговых проверок;

7) заявление налогоплательщиками обстоятельств, смягчающих ответственность;

8) технические ошибки, допущенные налоговым органом в ходе налогового контроля;

9) наличие арбитражной практики в пользу налогоплательщиков на момент вынесения решения.

Основными причинами удовлетворения требований налогоплательщиков по результатам рассмотрения материалов проверки являются:

- представление налогоплательщиком в ходе процедуры досудебного урегулирования новых, не представлявшихся ранее документов, подтверждающих его доводы;

- неправильное применение налоговыми органами норм налогового законодательства;

- технические ошибки, допущенные налоговыми органами;

- недостаточность доводов, содержащихся в материалах налоговых проверок, для доказательства выявленных нарушений.

Процедура досудебного урегулирования налогового спора имеет ряд преимуществ перед судебным иском, это: отсутствие платы за судебные издержки; более быстрый процесс рассмотрения жалобы; приостановление исполнения обжалуемых решений по результатам налоговых проверок в случае подачи апелляционной жалобы (в отличие от порядка рассмотрения жалобы в суде). Помимо этого, существуют еще и такие положительные эффекты, как улучшение имиджа налоговых органов, повышение инвестиционной привлекательности региона, упрощение планирования как для хозяйствующих субъектов, так и для налоговой службы. Налоговые органы [8] считают также, что данный порядок позволяет значительно сэкономить время и финансовые затраты сторон в тех случаях, когда спорными являются фактические обстоятельства по делу.

Интересно, что в настоящее время в Хабаровском крае доля удовлетворённых исков в судах примерно такая же, как и при внесудебном порядке рассмотрения – немногим более 40%. Основными причинами удовлетворения требований налогоплательщиков в суде по искам, прошедшим досудебное урегулирование, являются (по сведениям налоговых органов):

- применение судом обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщиков;

- отсутствие надлежащей доказательственной базы;

- различное толкование норм налогового законодательства налоговыми и судебными органами;

- представление налогоплательщиками дополнительных документов в суд;

- неправильное применение налоговыми органами норм налогового законодательства;

- нарушение налоговым органом установленных процедур, регулирующих порядок, сроки проведения мероприятий налогового контроля, оформления их результатов и рассмотрения материалов.

В рамках дальнейшего совершенствования процедуры досудебного урегулирования налоговых споров в феврале 2013 г. ФНС России утвердила Концепцию развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации [4].

Согласно Концепции, основными направлениями развития досудебного урегулирования налоговых споров являются:

- контроль за законностью и обоснованностью решений, вынесенных нижестоящими налоговыми органами;

- достижение высокой эффективности и объективности разрешения налоговых споров, повышение прозрачности процедуры рассмотрения жалоб;

- создание информационно-аналитических баз решений, вынесенных по результатам рассмотрения жалоб, анализ судебной практики по налоговым спорам, перешедшим в судебную стадию разрешения;

- сокращение потенциальных причин возникновения налоговых споров (предотвращение налоговых споров);

- развитие примирительных процедур;

- максимальная оперативность и комфортность разрешения налоговых споров во внесудебном порядке;

- мотивация налогоплательщиков к внесудебному разрешению налоговых споров;

- широкое использование современных информационных технологий.

Введение процедуры досудебного решения споров имело большое количество положительных моментов, что подтверждается статистическими данными за последние три года. Существенным недостатком данной процедуры явилось увеличение работы сотрудников налоговых органов в условиях дефицита кадров.

Необходимо было дальнейшее развитие и совершенствование механизма, использование которого выявило большое количество положительных социальных эффектов. Это не только заметное улучшение качества и повышение эффективности работы налоговых органов, но и формирование гражданского общества, повышение уровня доверия населения к налоговым органам и налоговой системе в целом. Немаловажным результатом явилось и формирование аналитической базы по спорам и возражениям налогоплательщиков, что так же важно для дальнейшего развития и совершенствования налоговой системы.

На сегодняшний день Федеральным законом от 02.07.2013 №153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской

Федерации» уже изменены положения ст. 138 НК РФ, которые предусматривают, что акты налоговых органов ненормативного характера могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган. А вот акты налоговых органов ненормативного характера, принятые по итогам рассмотрения жалоб, уже могут быть обжалованы как в вышестоящий налоговый орган, так и в судебном порядке, т. е. в отношении этих актов соблюдается прежний порядок.

Кроме того, предусмотрены два случая, когда акт может быть и должен быть обжалован в судебном порядке:

- акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке в тех случаях, когда решение по жалобе не принято вышестоящим налоговым органом в установленные сроки;

- акты ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действия или бездействие его должностных лиц должны быть обжалованы в судебном порядке.

Эти правила вступают в силу только с 01 января 2014 г., до тех пор они действуют только в отношении обжалования решений, вынесенных налоговым органом по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

Основными результатами введения процедуры досудебного урегулирования налоговых споров являются значительное снижение нагрузки на арбитражные суды и повышение эффективности деятельности налоговых органов. Косвенными положительными эффектами стали значительное упрощение налогового планирования, развитие гражданского общества. В качестве дальнейших последствий развития системы досудебного урегулирования налоговых споров можно рассматривать: снижение нагрузки на судебную систему; возможность проведения анализа реализуемых споров; возможность выявления проблем в деятельности территориальных налоговых органов; развитие института профессионального налогового консультирования.

Литература и источники:

1. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ // Российская газета. – 2013. – № 145.

2. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12.

3. О Концепции административной реформы в Российской Федерации в 2006 – 2010 гг. : распоряжение Правительства РФ от 25.10.2005 № 1789-р

// Собр. законодательства РФ. – 2005. – № 46. – Ст. 4720.

4. Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013 – 2018 гг. : приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@ [Электронный ресурс] –.– Режим доступа: http://www.nalog.ru/docs/4052937

5. Концепция развития налогового аудита в системе налоговых органов РФ : распоряжение ФНС России от 01.09.2006 № 130@ [Электронный ресурс] –.– Режим доступа: http://www.glavbukh.ru/doc/2495

6. Концепция административной реформы в Российской Федерации в 2006 – 2008 гг., одобренная Распоряжением Правительства Российской Федерации от 25.10.2005 № 1789-р.

7. О подразделениях налогового аудита : письмо ФНС России от 28.02.2006 № САЭ-6-08/207@ [Электронный ресурс] –.– Режим доступа: http://client.consultant.ru /97990BA0EF414F9EB60B5E4C5904945E/doc

8. Смолина, О. Встретились, поговорили: урегулирование налоговых споров во внесудебном порядке / О. Смолина // Консультант. – 2013. – № 7. – С. 31 – 37.