

II. НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

УДК 236.2

Н. А. Янчук¹

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ДОСУДЕБНОГО УРЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

В статье рассматриваются вопросы теории и практики досудебного аудита в налоговых органах. Защита прав налогоплательщиков реализуется путем создания службы внутреннего аудита в структуре налоговых органов.

Ключевые слова: *налоги, налогообложение, досудебный аудит.*

В современных условиях налогоплательщики активно защищают свои права, выражая несогласие с результатами проведенных в отношении них контрольных мероприятий, а также неправомерных действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов.

Спорные ситуации в налоговых правоотношениях порождаются различным толкованием налогоплательщиками, налоговыми и судебными органами норм законодательства, некоторых базовых понятий и используемых терминов.

¹ © Наталья Александровна Янчук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Дальрыбвтуза, ул.Луговая, 52 г.Владивосток, Приморский край, 690000, Россия.

Необходимо отметить, что споры налогоплательщиков с налоговыми органами отличаются определенной спецификой их предмета, требующей для их правильного разрешения специальных знаний в области законодательства о налогах и сборах.

У досудебной процедуры множество преимуществ, ею пользуются во многих странах с развитой системой судопроизводства, а в некоторых она является обязательной.

В связи с этим, Федеральная налоговая служба, создавая и совершенствуя систему досудебного урегулирования споров выступает не только в качестве фискального органа, а выходит на новый уровень своей правоприменительной деятельности и обеспечивает контроль за соблюдением закона налоговыми органами и восстановлением нарушенных прав налогоплательщиков.

Создание подразделений налогового аудита внутри системы налоговых органов являлось частью реализации общей государственной политики, направленной на снижение числа споров с участием государственных органов в арбитражных судах, количество которых согласно статистическим данным постоянно возрастало.

В связи с этим в составе ФНС России в 2006 году появились подразделения налогового аудита, в компетенцию которых входит исключительно внутриведомственное досудебное разбирательство.

Главой 19 НК РФ предусмотрен административный (досудебный) порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц. Указанный порядок конкретизирован в положениях ст.137, 139, 140 и 141 НК РФ.

В результате создания специальных подразделений по разрешению налоговых споров решаются следующие задачи:

1. возрастает ответственность налоговых органов за принятие решений, соответствующих закону,
2. повышается прозрачность деятельности налоговых органов;
3. обеспечивается доступность правосудия, так как досудебная процедура является, по существу, для налогоплательщика бесплатной;
4. нарушения прав, которые могут быть допущены незаконным актом, устраняются в более короткие сроки.
5. снижается количество обращений налогоплательщиков в судебные органы;

В целях обеспечения независимости подразделений налогового аудита, их кураторство осуществляет руководитель налогового органа, который непосредственно принимает решения по налоговым спорам.

Перед подразделениями налогового (досудебного) аудита поставлены задачи по обеспечению надлежащего рассмотрения налоговых споров на двух основных стадиях досудебного урегулирования:

II. НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

во-первых, при рассмотрении возражений (разногласий) налогоплательщиков на стадии рассмотрения материалов проверки (от момента вручения акта по результатам проведенных мероприятий налогового контроля до вынесения решения);

во-вторых, при рассмотрении заявлений и жалоб налогоплательщиков на действия (бездействие) налоговых органов (должностных лиц), а также на ведомственные акты ненормативного характера.

Налоговые аудиторы призваны обеспечить важную итоговую стадию осуществленных контрольных мероприятий — вынесение законного и обоснованного решения по материалам осуществленных контрольных мероприятий.

Несогласие налогоплательщика по вопросу привлечения его к налоговой ответственности, доводы, изложенные им в свою защиту, представленные возражения (объяснения) плательщика являются исходным условием начала работы и предметом исследования налоговых аудиторов. По итогам работы подготавливается экспертное заключение об обоснованности (необоснованности) доводов налогоплательщика, обеспечивающее руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, рассматривающего материалы проверки, независимым мнением для вынесения законного и обоснованного решения.

Таким образом, деятельность подразделения налогового аудита по рассмотрению возражений налогоплательщиков направлена на повышение качественного уровня контрольной работы.

Подразделения налогового аудита призваны осуществлять контроль качества работы налоговых органов через жалобы и заявления налогоплательщиков.

Осуществляя процедуру по рассмотрению заявлений или жалоб налогоплательщиков, указанные подразделения оценивают на предмет законности и обоснованности обжалуемые действия (бездействия) должностных лиц или акты налоговых органов ненормативного характера. При достаточных основаниях полагать, что обжалуемый акт, действие или бездействие не соответствует законодательству Российской Федерации, подготавливают проект решения руководителя (заместителя руководителя) вышестоящего налогового органа об отмене решения и прекращении производства по делу о налоговом правонарушении; об изменении решения или вынесении нового решения, то есть принимают меры для восстановления нарушенных прав налогоплательщика.

Тщательный анализ сообщений и заявлений налогоплательщиков о трудностях, с которыми они сталкиваются в налоговых правоотношениях, обобщение результатов разбирательства по заявленным фактам нарушения их прав, позволяют своевременно информировать

руководящий состав налоговых органов о наличии проблем в практике применения законодательства о налогах и сборах, вырабатывать превентивные меры, направленные на снижение случаев нарушения прав налогоплательщиков.

При рассмотрении жалобы исследуются материалы налоговых проверок, доводы налогоплательщика, приведенные им в свою защиту, а также принимается во внимание судебная практика, сложившаяся по данному вопросу. Всесторонний анализ аспектов проблемы позволяет руководителю налогового органа принять объективное решение по жалобе.

Таким образом, деятельность подразделений досудебного аудита создает предпосылки к утверждению законности в деятельности налоговых органов, к формированию новых подходов к результатам контрольной работы, к налоговому администрированию, реализации стандартов обслуживания, которые позволят налоговым органам Российской Федерации эффективно реагировать на происходящие изменения в соответствии с практикой и требованиями общества и государства.

В соответствии со ст. 140 НК РФ жалобы рассматриваются в срок не позднее одного месяца со дня их получения. При этом НК РФ предусмотрено, что срок рассмотрения жалобы может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) для получения дополнительных документов или информации, необходимых для рассмотрения жалобы у нижестоящих налоговых органов, но не более чем на 15 рабочих дней.

Сказанное позволяет утверждать, что жалобы налогоплательщиков рассматриваются оперативно. Для сравнения можно привести следующие сроки рассмотрения жалоб за рубежом: во Франции указанный срок составляет шесть месяцев, а в Нидерландах — один год.

В соответствии с п.5 ст. 101.2 НК РФ, вступившим в силу с 01.01.2009 установлен обязательный порядок досудебного обжалования решений о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения в вышестоящем налоговом органе, после которого налогоплательщик вправе оспорить такие решения в суде.

Статьей 101.2 НК РФ установлен порядок апелляционного обжалования не вступивших в силу решений о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, позволяющий приостановить исполнение оспариваемых решений до принятия решения по жалобе.

В связи с этим значительно возросла нагрузка на налоговые органы по всестороннему и своевременному рассмотрению жалоб на решения, принятые по результатам налоговых проверок.

Так, количество жалоб по налоговым спорам, рассмотренных в досудебном порядке за 9 месяцев 2010 года (554) в 2 раза превысило

II. НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

количество исковых заявлений, предъявленных к налоговым органам и рассмотренных судами (274), что свидетельствует о существенном перемещении центра тяжести по рассмотрению налоговых споров из судебных инстанций в ФНС России.

Итоги работы налоговых органов Приморского края по досудебному урегулированию налоговых споров в 2010 году свидетельствуют о том, что все больше заявителей отдают предпочтение досудебной процедуре урегулирования налогового спора.

Процедура досудебного урегулирования налоговых споров существенно отличается от процедуры рассмотрения дел в суде, поскольку указанные органы, фактически осуществляя функции утверждения начал законности в налоговых правоотношениях, располагают различными инструментами при разрешении споров. Так, вышестоящий налоговый орган не вправе отложить или перенести рассмотрение спора и предложить сторонам представить дополнительные расчеты или документы.

С точки зрения налогового права рассмотрение жалоб — процесс, в котором вышестоящий налоговый орган выносит решение, рассматривая в совокупности доводы налогоплательщика, правомерность оспариваемого ненормативного акта налогового органа (либо действий или бездействия инспекции), имеющиеся в деле документы и сложившуюся судебную практику. При этом, НК РФ не содержит требования к налоговым органам по извещению лица, направившего жалобу, о дате ее рассмотрения, а также не предусматривает рассмотрение материалов жалобы в присутствии налогоплательщика.

Споры по данному вопросу разрешил Президиум ВАС РФ в Постановлении от 21 сентября 2010 г. N 4292/10, указав, что в гл. 20 НК РФ, которой регулируется порядок рассмотрения жалоб на акты налоговых органов, обязанность инспекции обеспечить присутствие налогоплательщика при рассмотрении жалобы не обозначена. Положения ст. 101 НК РФ регулируют порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки. Данная норма не подлежит расширительному толкованию и не применяется к процедуре рассмотрения жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом.

В ходе реализации части первой НК РФ выявляется отсутствие урегулированности некоторых ситуаций в законодательстве, в том числе несовершенство норм, регулирующих порядок и сроки рассмотрения налоговых споров.

Так, учитывая допустимость представления налогоплательщиком к возражениям при рассмотрении материалов проверки или с жалобой документов, которые не были предметом исследования на стадии проведения налоговой проверки и по сути являются вновь

представленными (а зачастую и вновь созданными), представляется актуальным законодательно регламентировать возможность продления сроков рассмотрения жалоб в случае представления налогоплательщиком документов за рамками налоговой проверки.

Учитывая, что представление документов в Управление в рамках налогового спора лишает налоговый орган права на всесторонний анализ документов и осуществление необходимых контрольных мероприятий, актуальным является решение на законодательном уровне вопроса повышения ответственности и заинтересованности налогоплательщиков в представлении полного пакета документов именно на этапе проведения выездных и камеральных налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля.