

§ 5 НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Е.В. Надточий

ДОСУДЕБНОЕ УРЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В СИСТЕМЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Аннотация: Предмет исследования составляют финансовые отношения, складывающиеся при урегулировании налоговых споров в системе взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. Анализом данных Арбитражных судов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы России в статье обоснована необходимость сокращения налоговых споров. Представлена история развития института урегулирования налоговых споров, которая включает три этапа: с 1999 года по 2009 год; с 01.01.2009 года по 01.01.2014 год; с 01.01.2014 года и по настоящее время. Предложены основные направления развития института урегулирования налоговых споров. Методологической основой исследования послужили научные труды отечественных ученых-экономистов в сфере налогообложения. В работе применены методы анализа и синтеза, дедукции и индукции. Сокращение налоговых споров представлено в качестве одного из элементов усиления взаимодействия в налоговой сфере, которое синтезирует в себе сервисный подход к налогоплательщику и контроль за исполнением налогового законодательства, что в целом способствует снижению налоговой задолженности, повышению налоговых доходов, сокращению расходов на налоговое администрирование и минимизации издержек плательщиков. В статье представлены основные направления развития досудебного урегулирования налоговых споров: 1) развитие примирительных процедур; 3) совершенствование информирования налогоплательщиков о процедуре досудебного урегулирования налоговых споров, ее преимуществах; 4) создание информационно-аналитических баз решений, вынесенных по результатам рассмотрения жалоб, анализа судебной практики по налоговым спорам, перешедшим в судебную стадию разрешения.

Ключевые слова: взаимодействие, налоговые органы, налогоплательщики, споры, урегулирование, жалобы, иски, требования, суды, развитие.

Совершенствование налоговой системы страны с позиции согласования интересов общества и государства рассматривается Правительством Российской Федерации (далее — РФ) как важнейшее направление преобразования налоговых отношений. Повышение результативности взаимодействия в налоговой сфере должно стать средством достижения

высокого качества налогового администрирования и формирования налоговой культуры. Гармонизация налоговых интересов должна включаться в систему приоритетов налоговой политики государства и подкрепляться конкретными мерами реформирования налогового механизма.

В целях согласования интересов налоговых органов и налогоплательщиков



Рис. 1. Промежуточные цели и конечные результаты усиления взаимодействия субъектов налоговых отношений

к мерам в области налоговой политики в 2013 году и плановом периоде 2014 и 2015 годов относилось развитие взаимосогласительных процедур в налоговых отношениях.

Развитие взаимосогласительных процедур в налоговых отношениях, в том числе представляет собой создание благоприятных условий для урегулирования споров в сфере налогообложения без обращения в суд, что ведет к сокращению их количества.

Сокращение налоговых споров, на наш взгляд, является одним из элементов усиления налогового взаимодействия, которое синтезирует в себе сервисный подход к налогоплательщику и контроль за исполнением налогового законодательства, что в целом способствует снижению налоговой задолженности, повышению налоговых доходов, сокращению расходов на налоговое администрирование и минимизации издержек плательщиков (рис. 1).

Количество дел с участием налоговых органов, рассмотренных арбитражными

судами РФ в 2013 г. практически достигло уровня 2010 г. и составило 1248 тыс. дел (рис. 2), что свидетельствует о поляризации интересов субъектов в налоговой сфере и приводит к неполучению бюджетных доходов (табл. 1).

Анализ обращений граждан в Федеральную налоговую службу за 2013 год в рамках досудебного урегулирования налоговых споров позволяет говорить о том, что большое количество обращений граждан в 2013 году касалась вопросов урегулирования задолженности и обеспечения процедур банкротства — 3783 обращений (12% от общего числа поступивших в 2013 году обращений).

Чаще всего в своих обращениях заявители оспаривали бездействие должностных лиц территориальных налоговых органов, выражающееся в несоблюдении сроков при осуществлении зачёта (возврата) излишне уплаченных налогов, сборов, пени и штрафов, а также признания безнадежными к взысканию и списания

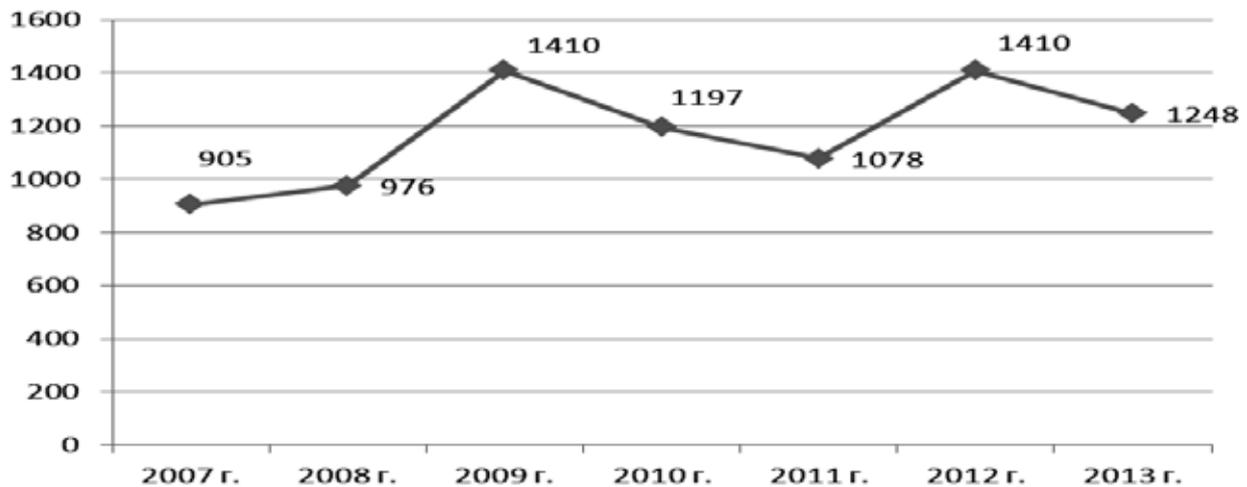


Рис. 2. Количество дел с участием налоговых органов, рассмотренных арбитражными судами РФ с 2007 по 2013 гг., тыс. дел

Составлено автором по: Справки о рассмотрении арбитражными судами Российской Федерации дел с участием налоговых органов. URL:

http://www.arbitr.ru/_upimg/B21815F28C60DBB593968D0816DB56C8_12.pdf;

http://www.arbitr.ru/_upimg/BB69863A7A7F2C1CBE10CBB78E640A20_rassm_del_nalog_org.pdf

(дата обращения: 12.05.2014).

Таблица 1

Размер исковых требований, заявленных по делам, рассмотренным арбитражными судами РФ за 2009–2013 гг., млн. руб.

Наименование показателя	2009	2010	2011	2012	2013
Заявлено требований налоговыми органами	15530	13380	32757	28169	24435
Из них:	4971	3678	3581	6378	7174
Удовлетворено требований в пользу налоговых органов					
Заявлено налогоплательщиками о возврате из бюджета излишне списанных либо излишне уплаченных денежных средств	2326	1923	1571	1582	1109
Из них:	1536	1286	925	802	467
Удовлетворено требований в пользу налогоплательщика					

Источник: Справки о рассмотрении арбитражными судами Российской Федерации дел с участием налоговых органов за 2009–2013. URL:<http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals/>.

задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам.

Следует отметить письма налогоплательщиков с жалобами на действия (бездействие) налоговых органов и их должностных лиц, на акты ненормативного характера, а также апелляционными жа-

лобами — 2 115 жалоб граждан, юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, что на 7,1 % больше, чем в 2012 году (1 974). При этом гражданами представлено 384 жалобы, индивидуальными предпринимателями — 237 жалоб, юридическими лицами — 1 494 жалобы.



Рис. 3. История развития института урегулирования налоговых споров

Значительную часть жалоб, рассмотренных Федеральной налоговой службой, составляют жалобы, в которых оспорены решения, принятые по результатам камеральных и выездных налоговых проверок.

Из числа рассмотренных жалоб довольно весомую часть составляют жалобы на действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов, в том числе 105 жалоб граждан, 54 жалобы индивидуальных предпринимателей, 191 жалоба юридических лиц.

Кроме того, отдельные обращения затрагивали вопросы исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, оплаты труда работников налоговых органов, а также вопросы государственной гражданской службы и борьбы с коррупцией¹.

История развития самого института разрешения налоговых споров в РФ (рис. 3) свидетельствует, что до недавнего времени налогоплательщики и иные участни-

ки налоговых правоотношений отдавали предпочтение судебному урегулированию конфликтов. Важнейшим этапом в развитии института досудебного урегулирования налоговых споров является законодательное закрепление с 1 января 1999 года процедурных вопросов обжалования актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц в части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ).

Количество налоговых споров, разрешаемых арбитражными судами, постоянно росло. Если в 1992 г. доля административных споров в общем количестве дел, рассмотренных арбитражными судами, не превышала 2%, то в 2008 г. она составила более 60 процентов. В основном это споры, связанные с применением налогового законодательства, количество которых за 15 лет увеличилось в 22 раза. Все это обусловило необходимость реформирования и модернизации механизма досудебного разрешения налоговых споров.

С принятием Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ была изменена

¹ Справка о работе с обращениями граждан и запросами пользователей информацией в Федеральной налоговой службе в 2013 году. URL: <http://www.nalog.ru>

процедура судебной защиты — с 1 января 2009 года досудебное обжалование решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения стало обязательным. Законодателем была реализована концепция последовательного урегулирования налоговых споров: в досудебном и далее — в судебном порядке. Избранная организационно-правовая модель имеет существенные достоинства с точки зрения защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, среди которых — институт апелляционного обжалования, невозможность ухудшения положения лица по результатам рассмотрения его жалобы.

Начиная с 2006 года в системе налоговых органов (включая центральный аппарат Федеральной налоговой службы) стали создаваться специализированные подразделения налогового аудита, в чьи задачи входит объективная проверка обоснованности жалоб на результаты налоговых проверок и урегулирование налоговых споров до суда, доведение до судебной стадии разрешения спора только обоснованных и законных решений. Подразделения налогового аудита, прежде всего, обеспечивают разрешение споров в рамках двух основных стадий:

- на стадии рассмотрения возражений (разногласий) по материалам налоговой проверки (от момента вручения акта по результатам мероприятий налогового контроля до вынесения решения);
- на стадии рассмотрения жалоб на действия (бездействие) налоговых органов (должностных лиц), а также на ведомственные акты ненормативного характера².

² Приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного уре-

Вместе с тем, в деятельность службы внедрены системы внутриведомственного контроля за деятельностью налоговых органов (внутреннего аудита).

Так, в 2012 году комплексными аудиторскими проверками охвачено 37% подведомственных налоговых органов, в которых осуществляются функции налогового администрирования (30 региональных управлений и 3 межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам).

Наблюдается положительная тенденция уменьшения выявляемых недостатков в организации работы территориальных налоговых органов, что свидетельствует об эффективности принимаемых управленческих решений, направленных на улучшение налогового администрирования.

В целях совершенствования системы внутриведомственного контроля в конце 2011 года была разработана Концепция модернизации процессов проведения внутреннего аудита налоговых органов (далее — Концепция). Концепцией в среднесрочной перспективе 2012-2016 годов закреплена разработка и внедрение прогрессивных методов организации внутреннего аудита с одновременным развитием как методической, так и информационной составляющей³.

В 2013 году новый порядок досудебного обжалования налоговых споров внес Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть

гулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013-2018 годы». Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

³ О результатах и основных направлениях деятельности Федеральной налоговой службы на 2014-2016 годы. URL: http://www.nalog.ru/rn34/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness.

первую Налогового кодекса Российской Федерации»⁴.

Основным нововведением можно назвать обязательный досудебный порядок обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц (п. 2 ст. 138 НК РФ). Из этого правила установлено два исключения. Во-первых, ненормативные акты, принятые по итогам рассмотрения жалоб, в том числе апелляционных, могут быть обжалованы как в вышестоящем органе, так и в суде (абз. 3 п. 2 ст. 138 НК РФ). А во-вторых, ненормативные акты ФНС России и действия (бездействие) ее должностных лиц могут быть обжалованы сразу в суде (абз. 4 п. 2 ст. 138 НК РФ).

Досудебное обжалование становится обязательным не только для вынесенных в соответствии со ст. 101 НК РФ решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за правонарушения, предусмотренные ст. ст. 120, 122 и 123 НК РФ, но и для принятых в порядке ст. 101.4 НК РФ решений о привлечении к ответственности за иные правонарушения.

Значительно изменились сроки вступления в силу решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, что расширяет возможности подготовки материалов для апелляционного обжалования (п. 9 ст. 101 НК РФ).

Конкретизированы требования к способу передачи решения налогоплательщику. Срок вручения не изменился — пять дней с момента вынесения решения. Од-

нако согласно новой редакции рассматриваемого п. 9 ст. 101 НК РФ решение должно быть вручено налогоплательщику под расписку или передано иным способом, свидетельствующим о дате получения документа указанным лицом или его представителем.

Новые положения НК РФ оперируют двумя понятиями: «жалоба» и «апелляционная жалоба». Их определение дается в п. 1 ст. 138 НК РФ⁵.

Данный Федеральный закон вступил в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования. При этом в случае, если жалоба (апелляционная жалоба) на акты налоговых органов ненормативного характера либо действия или бездействие их должностных лиц подана до дня вступления в силу указанного Федерального закона, применяются положения части первой НК РФ без учета изменений, внесенных законом.

В июле 2012 года на сайте Федеральной налоговой службы и в январе 2013 года на сайтах Управлений ФНС России по субъектам РФ в целях повышения качества обслуживания налогоплательщиков был запущен Интернет-сервис «Узнать о жалобе».

Сервис позволяет организациям и физическим лицам оперативно в режиме онлайн получать информацию о ходе и результатах рассмотрения жалоб, заявлений, предложений, поступивших не только в центральный аппарат Федеральной налоговой службы, но и в управления ФНС России по субъектам РФ.

⁴ Ильина Т.А. Досудебное урегулирование налоговых споров: новые правила и ожидаемый эффект // Финансы. — 2014. — № 1. — С. 23–24.

⁵ Внесены изменения в порядок обжалования ненормативных актов налогового органа и действий (бездействия) его должностных лиц. URL: http://taxpravo.ru/analitika/statya-324619-vnesenyi_izmeneniya_v_poryadok_objalovaniya_nenormativnyih_aktov_nalogovogo_organ_a_i_deystviy_bezdeystviya_ego_doljnostnyih_lits.

С помощью новой услуги заявитель сможет получить информацию о дате поступления своего обращения в Федеральную налоговую службу или Управление ФНС России по субъекту РФ, его входящем номере, а также о результатах рассмотрения обращения.

Интернет-сервис «Узнать о жалобе» позволил сделать процесс рассмотрения жалоб и обращений граждан более «прозрачным».⁶

В 2013 году в соответствии с поручением Президента Российской Федерации от 25 апреля 2013 года № Пр-936 в целях охраны прав и свобод человека и гражданина, обеспечения согласованного функционирования и взаимодействия органов государственной власти в данной сфере, большое внимание уделено ежегодному проведению, начиная с 12 декабря 2013 года в День Конституции Российской Федерации, общероссийского дня приёма граждан.

В целях укрепления связи аппарата Федеральной налоговой службы с населением и повышения уровня защиты конституционных прав граждан в общероссийский день приёма граждан уполномоченными лицами центрального аппарата ФНС России принято 13 граждан лично и по двум гражданам приняты звонки из органов местного самоуправления. Всем гражданам даны необходимые разъяснения, у некоторых граждан приняты письменные обращения для дальнейшего разрешения вопроса.

В течение 2013 года в установленном порядке осуществлялся личный прием граждан в центральном аппарате ФНС Рос-

сии, в приемную ФНС России обратились 376 граждан.

При личном обращении граждане затрагивали следующие вопросы: обжалование решений налоговых органов, порядок регистрации и учета юридических и физических лиц, уклонение от налогообложения, налог на доходы физических лиц, уплата земельного налога.

Всем обратившимся гражданам были даны подробные разъяснения специалистами ФНС России, в необходимых случаях были приняты письменные заявления для рассмотрения в структурных подразделениях ФНС России и подготовки письменного ответа⁷.

Основываясь на принципах обеспечения прав и интересов участников налоговых правоотношений, преемственности, клиентоориентированности, а также информационной открытости основными направлениями развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации, в том числе являются:

- развитие примирительных процедур;
- совершенствование информирования налогоплательщиков о процедуре досудебного урегулирования налоговых споров, ее преимуществах;
- создание информационно-аналитических баз решений, вынесенных по результатам рассмотрения жалоб, анализа судебной практики по налоговым спорам, перешедшим в судебную стадию разрешения.

⁶ О результатах и основных направлениях деятельности Федеральной налоговой службы на 2014-2016 годы. URL: http://www.nalog.ru/rn34/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness.

⁷ Справка о работе с обращениями граждан и запросами пользователей информацией в Федеральной налоговой службе в 2013 году. URL: <http://www.nalog.ru>.

Библиография:

1. Внесены изменения в порядок обжалования ненормативных актов налогового органа и действий (бездействия) его должностных лиц. URL: http://taxpravo.ru/analitika/statya-324619-vnesenyi_izmeneniya_v_poryadok_objalovaniya_nenormativnyih_aktov_nalogovogo_organa_i_deystviy_bezdeystviya_ego_doljnostnyih_lits.
2. Ильина Т.А. Досудебное урегулирование налоговых споров: новые правила и ожидаемый эффект / Т.А. Ильина // Финансы. — 2014. — № 1. — С. 23–24.
3. Справка о работе с обращениями граждан и запросами пользователей информацией в Федеральной налоговой службе в 2013 году. URL: <http://www.nalog.ru>.
4. Справка о рассмотрении арбитражными судами Российской Федерации дел с участием налоговых органов за 2009–2013. URL: <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals/>.
5. О результатах и основных направлениях деятельности Федеральной налоговой службы на 2014-2016 годы. URL: http://www.nalog.ru/rn34/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness.
6. Приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013-2018 годы». Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Надточий Е.В. Классификация типов взаимодействия в налоговой сфере // Налоги и налогообложение. — 2013. — 7. — С. 491–503. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.7.9116.

References:

1. Vneseny izmeneniya v poryadok obzhalovaniya nenormativnykh aktov nalogovogo organa i deistvii (bezdeystviya) ego dolzhnostnykh lits. URL: http://taxpravo.ru/analitika/statya-324619-vnesenyi_izmeneniya_v_poryadok_objalovaniya_nenormativnyih_aktov_nalogovogo_organa_i_deystviy_bezdeystviya_ego_doljnostnyih_lits.
2. Il'ina T.A. Dosudebnoe uregulirovanie nalogovykh sporov: novye pravila i ozhidaemyi effekt / T.A. Il'ina // Finansy. — 2014. — № 1. — S. 23–24.
3. Spravka o rabote s obrashcheniyami grazhdan i zaprosami pol'zovatelei informatsiei v Federal'noi nalogovoi sluzhbe v 2013 godu. URL: <http://www.nalog.ru>.
4. Spravka o rassmotrenii arbitrazhnymi sudami Rossiiskoi Federatsii del s uchastiem nalogovykh organov za 2009–2013. URL: <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals/>.
5. O rezul'tatakh i osnovnykh napravleniyakh deyatel'nosti Federal'noi nalogovoi sluzhby na 2014-2016 gody. URL: http://www.nalog.ru/rn34/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness.
6. Prikaz FNS Rossii ot 13.02.2013 № MMV-7-9/78@ «Ob utverzhdenii Kontseptsii razvitiya dosudebnogo uregulirovaniya nalogovykh sporov v sisteme nalogovykh organov Rossiiskoi Federatsii na 2013-2018 gody». Dostup iz spravочно-pravovoi sistemy «Konsul'tantPlyus».
7. Nadtochii E.V. Klassifikatsiya tipov vzaimodeistviya v nalogovoi sfere // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2013. — 7. — С. 491–503. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.7.9116.