

УДК 347.73:336.2

АНАЛИЗ РЕЗУЛЬТАТОВ АДМИНИСТРАТИВНОГО УРЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Analysis of the Results of the Administrative Settlement of Tax Disputes

Е. А. Терентьева – преподаватель кафедры экономики и финансового права Омского юридического института

A. E. Terentyeva – Lecturer in the Department Economics and Finance, Omsk Law Institute

Аннотация. В статье автор анализирует актуальность и эффективность обжалования в подразделениях налогового аудита при ФНС России нормативно закрепленных положений об административном порядке рассмотрения жалоб налогоплательщиков, статистические данные.

The author analyzes the relevance and effectiveness of appeal in parts of «tax audit» in the FTS of Russia, the regulatory provisions set forth an administrative procedure for considering complaints of taxpayers, and the statistical data.

Ключевые слова: административное (досудебное) обжалование, налоги, административная реформа, анализ статистических данных.

Administrative (pre-) appeal, tax, administrative reform, the analysis of statistical data.

В настоящее время проблема развития административного порядка урегулирования споров чрезвычайно актуальна, в стране внедряется институт административного (досудебного) обжалования действий (бездействия) и решений государственных органов, органов местного самоуправления, их должностных лиц. Как отметил еще в 2005 г. в Послании Федеральному Собранию Президент Российской Федерации В. В. Путин, «сама власть... обязана открывать все новые возможности для укрепления в стране институтов реальной демократии. Отказывать собственному народу, самим себе в способности жить по демократическим законам – это значит не уважать себя, своих сограждан, это значит не понимать прошлого и не видеть будущего», а также «мы исходим из того, что иметь в стране развитые демократические процедуры не просто необходимо, но и экономически выгодно. Быть с обществом в ответственном диалоге – политически целесообразно. И поэтому современный российский чиновник обязан учиться разговаривать с обществом не на командном жар-

гоне, а на современном языке сотрудничества, языка общественной заинтересованности, диалога и реальной демократии. Это наша базовая позиция, и мы будем ей строго следовать»¹. Впоследствии Правительством Российской Федерации была одобрена Концепция административной реформы в Российской Федерации в 2006–2010 гг.², одним из приоритетных направлений которой признана необходимость внедрения механизмов досудебного обжалования решений и действий государственных органов и должностных лиц. Основными целями данной административной реформы провозглашены, во-первых, выработка эффективного взаимодействия органов исполнительной власти с невластными субъектами (гражданами, индивидуальными предпринимателями, предприятиями, учреждениями и другими институтами гражданского общества), а во-вторых, рассмотрение административных дел и жалоб уполномоченным органом в сокращенные сроки по четкой (простой) административной процедуре с полным набором гарантий для невластных субъектов.

¹ Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 25 апреля 2005 г. // Рос. газ. 2005. 26 апр.

² См.: Концепция административной реформы в Российской Федерации в 2006–2010 годах : распоряжение Правительства Рос. Федерации от 25 окт. 2005 г. № 1789-р // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2005. № 46, ст. 4720.

Такого же мнения придерживается и высшее судебное сообщество, признавая целесообразным законодательное закрепление альтернативных средств разрешения споров (путем переговоров, посредничества, консультаций и т. п.) и снижение нагрузки на судей за счет использования упрощенных форм, примирительных процедур, внесудебных разбирательств.

Представители бизнеса поддерживали данную позицию и считают, что внедрение процедуры административного обжалования является сегодня востребованной мерой со стороны делового сообщества (заинтересованность проявили 69 % респондентов). В Правительстве Российской Федерации и Центре стратегических разработок проведены круглые столы по вопросам возможностей и перспектив развития досудебного обжалования.

Реализация вышеуказанной концепции нами рассматривается на примере Федеральной налоговой службы (далее – ФНС). Так, в 2006 г. при ФНС было создано управление, а в региональных управлениях и в территориальных налоговых органах – специальные отделы налогового аудита, основными задачами которых является рассмотрение жалоб налогоплательщиков, а также тщательный контроль за качеством документов, которые готовятся сотрудниками контрольных блоков налоговых органов по результатам мероприятий налогового контроля – выездных и камеральных налоговых проверок. То есть речь идет не просто о процедуре рассмотрения жалоб плательщика, а о дополнительном контроле над тем, насколько обоснованны и документально подтверждены нарушения, отмеченные в акте налоговой проверки.

Досудебное обжалование актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц в вышестоящие налоговые органы было установлено более 12 лет назад – с момента принятия части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) (ст.ст. 139–141). Однако данную процедуру налогоплательщики применяли нечасто, предпочитая ей обжалование решений в судебном порядке³.

Новшество, появившееся два года назад⁴, заключается в обязательности этой процедуры: решение, вынесенное по результатам налоговой проверки, может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящий налоговый орган (п. 5 ст. 101.2 НК РФ, введенный Федеральным законом № 137-ФЗ⁵).

Нами был проведен анализ результатов административного (досудебного) урегулирования налоговых споров на примере Омской области.

Численность налогоплательщиков–юридических лиц Омской области, по данным УФНС Омской области, за последние 6 лет увеличивалась в среднем на 5 тыс. ежегодно⁶.

Так, в 2009 г. количество актов налоговых органов, оспоренных на стадии рассмотрения материалов налогового контроля, выросло по сравнению с 2008 г. на 7 %, такая же тенденция сохранилась и в 2010 г.

Как показала практика, по результатам рассмотрения возражений можно урегулировать порядка 26 % от доначисленных по акту сумм.

В этой связи представители налоговых органов обращают внимание налогоплательщиков на типичную ошибку последних лет – непредставление возражений вообще либо их формальная подготовка для соблюдения процедуры.

Чаще всего налогоплательщики оспаривали акты по результатам камеральных проверок (почти 40 %), затем следуют жалобы на иные акты, действия (бездействие) налоговых органов, на последнем месте – жалобы по результатам выездных налоговых проверок, в совокупности это составляет 72 % от общего количества жалоб.

Более 70 % актов, оспоренных по результатам камеральных проверок, касаются вопросов обоснованности применения налогоплательщиками вычетов по НДС, предъявления сумм налога к возмещению и применения налоговой льготы.

Следует отметить рост сумм требований в представленных налогоплательщиками возражениях: в 2008 г. – 10 %, в 2009-м – 29 %, в 2010-м – 45 %.

³ См.: Артомонова Л. Г. Досудебное регулирование налоговых споров и оценка эффективности работы налоговых органов // Налоговая политика и практика. 2010. № 3.

⁴ Новый порядок обжалования решений налоговых органов, вынесенных по результатам камеральных и выездных налоговых проверок, вступил в силу с 1 янв. 2009 г.

⁵ 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 июня 2006 г. № 137-ФЗ // Рос. газ. 2006. 29 июля.

⁶ См.: Сведения о государственной регистрации юридических лиц по состоянию на 1 апр. 2011 г. URL: <http://www.r55.nalog.ru/gost/rg/irul/3796002/>

Оспариваемая сумма в 2009 г. составила 2 736 553 тыс. рублей. Сумма удовлетворенных требований составила всего 841 533 тыс. рублей, или 31 % от оспариваемой суммы.

Наибольшие суммы оспариваются по выездным налоговым проверкам (88 %), затем следуют возражения по камеральным налоговым проверкам (6,9 %), на последнем месте возражения по иным актам, действиям (бездействию) должностных лиц налоговых органов (3,6 %).

Суммы удовлетворенных требований налогоплательщиков по результатам рассмотрения материалов налогового контроля (в процентах от общей суммы оспариваемых требований) по сравнению с 2008 г. увеличились на 29 %.

Что касается стадии обжалования решений налоговых органов по результатам налоговых проверок в вышестоящий налоговый орган, то количество жалоб, поступивших в УФНС России по Омской области в 2010–2009 гг., выросло на 36 % по сравнению с 2008 г. Представители ФНС России связывают данный факт с обязательным досудебным порядком урегулирования налоговых споров.

Несмотря на то что НК РФ не предусматривает случая оставления жалобы без рассмотрения, в налоговых органах подобная статистика ведется. Удельный вес рассмотренных жалоб в общем количестве поданных жалоб был достаточно стабилен и оставался на уровне 91 %, что говорит о достаточно высоком уровне подготовки материалов налогоплательщиками Омской области к досудебному урегулированию.

Из общего количества жалоб, рассмотренных за 2009 г. в порядке досудебного урегулирования налоговых споров, требования налогоплательщиков полностью или частично удовлетворены в 38 % случаев. По сравнению с 2008 г. количество удовлетворенных жалоб уменьшилось на 6 %.

Количество разрешенных дел, связанных с применением налогового законодательства, рассмотренных в Арбитражном суде Омской области в 2009–2010 гг., снижалось⁷. В отличие от суммы заявленных (в 2009 г. – 54 307 тыс., в 2010 г. – 118 756 тыс. руб.) и взысканных (в 2009 г. – 15 882 тыс. руб., в 2010 г. – 61 500 тыс. руб.) требований, которые увеличились.

Наметившаяся в 2009 г. тенденция снижения количества рассматриваемых в арбитражном суде

налоговых дел продолжилась и в 2010 г. Сокращение количества рассмотренных дел на 308 единиц можно связать как с введением обязательности досудебного урегулирования налоговых споров, так и со сложившейся арбитражной практикой по большинству налоговых споров.

Дела, связанные с применением налогового законодательства, можно классифицировать на дела, в которых заявителями выступают налогоплательщики, и те, в которых заявителями выступают налоговые органы. Налогоплательщики выступают ответчиками преимущественно по одной из категории дел – о взыскании обязательных платежей и санкций. По всем остальным категориям дел, перечисленным в отчете о работе Арбитражного суда Омской области, ответчиками выступают налоговые органы.

Структура арбитражных споров говорит о том, что в 2009–2010 гг. 40 % из общего количества дел были рассмотрены по искам налоговых органов. Превалирующая часть арбитражных дел, а именно 60 %, приходится на дела об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц. Приведенная статистика доказывает среднюю эффективность процедуры досудебного урегулирования споров.

Доля удовлетворенных исков налогоплательщиков оставалась на стабильном уровне, равном в среднем 50 % (в Московском регионе она достигает 81 %).

Приняв во внимание суммы, удовлетворенные по искам налогоплательщиков (15 882 тыс. руб. в 2009 г. и 61 500 тыс. руб. в 2010 г.), можно констатировать: удельный вес сумм удовлетворенных требований налогоплательщиков за рассматриваемый период вырос почти в 4 раза.

Рост сумм, взысканных по требованиям налогоплательщиков, объясняется увеличением количества дел с участием крупнейших налогоплательщиков, объемы исковых требований которых превосходят объемы исков других налогоплательщиков.

Благодаря введению обязательного порядка обжалования налогоплательщики стали уделять больше внимания подготовке своих возражений на акты налоговых органов по результатам налоговых проверок. Так, по итогам 2009 г. количество оспоренных актов налоговых органов выросло в

⁷ Здесь и далее используются показатели отчета о работе Арбитражного суда Омской области по форме, утвержденной приказом Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 19 окт. 2007 г. № 135 за период 2008–2010 гг. URL: <http://www.omsk.arbitr.ru/about/report/>

1,5 раза, а суммы оспариваемых требований в возражениях по актам – в 1,3 раза – ровно на столько, на сколько выросли и суммы удовлетворенных требований по итогам рассмотрения материалов проверки и возражений. Это означает, что налогоплательщики все чаще стали прибегать к попытке разрешения спора на стадии рассмотрения акта проверки. Правда, пока еще суммы удовлетворенных требований налогоплательщиков на этой стадии остаются на уровне 10–13 %, что в 6 раз ниже, чем при рассмотрении иска в арбитражном суде.

Это можно объяснить разницей в компетенции сотрудников отделов налогового аудита и судей арбитражного суда, а также нахождением первых в структуре налоговых органов и беспристрастностью вторых.

Если подразделения налогового аудита были созданы в системе налоговых органов с целью снижения количества налоговых споров в арбитражных судах, то эта цель была достигнута. Доля дел по искам об оспаривании ненормативных актов налоговых органов снижается в Омском регионе в среднем на 10 % в год и составляет 60 % всех дел.

По итогам 2010 г. количество исков, предъявленных к налоговым органам, сократилось на 18 %.

Однако еще предстоит выяснить, явилось ли такое снижение следствием увеличения количества споров, урегулированных в досудебном порядке.

Если же досудебные процедуры призваны стать «средством утверждения начал законности в деятельности налоговых органов, т. е. усилить ответственность налоговых органов за состояние законности в налоговых правоотношениях»⁸, то итоги работы Арбитражного суда Омской области за 2009–2010 гг. пока этот факт не подтверждают.

Несмотря на затягивание процедуры рассмотрения спора, нельзя не отметить положительный момент введения обязательного порядка досудебного разрешения споров – автоматическое, без дополнительных заявлений, приостановление вступления в силу, а соответственно, и исполнения обжалуемого решения, вынесенного по результатам налоговой проверки. Решение по результатам проверки вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом.

Для усовершенствования рассматриваемой процедуры представляется необходимым установить «правила игры», т. е. закрепить в федеральном нормативном акте порядок разрешения споров в досудебном порядке. Четкая регламентация порядка рассмотрения дел в арбитражном суде положениями АПК РФ, доступность информации организационного характера (об образцах исковых требований, реквизитах и суммах государственной пошлины, графиках слушаний дел), а также банка решений арбитражных судов делают разрешение споров в суде более привлекательной процедурой. Порядок урегулирования налоговых споров не должен устанавливаться внутренними документами налоговых органов, которые недоступны для налогоплательщиков, впрочем, как и результаты разрешения споров.

В Основных направлениях работы ФНС на 2008–2010 гг.⁹ определено, что доля налоговых споров, урегулированных в досудебном порядке, является одним из важнейших критериев, с помощью которого оценивается эффективность работы инспекторов. Чтобы этот критерий заработал, налоговые органы должны регулярно, например, по итогам каждого года, размещать в свободном доступе, в том числе на сайтах УФНС субъектов Российской Федерации, информацию о результатах работы по досудебному урегулированию споров. Федеральный закон от 9 февраля 2009 г. № 8-ФЗ «Об обеспечении доступа к информации о деятельности государственных органов и органов местного самоуправления»¹⁰ дает такую возможность как налоговым органам, так и налогоплательщикам. На сегодняшний день подобную статистику можно либо получить из источников в налоговых органах, либо собрать по крупицам из публикаций. Некоторые управления, например УФНС по Тверской области, открыто сообщают налогоплательщикам о результатах своей работы, а также о порядке обращений, формах жалоб и прочих необходимых сведениях. Однако даже открытые к диалогу управления не информируют налогоплательщиков об основных мероприятиях, направленных на повышение эффективности контрольной работы в результате анализа дел, рассмотренных в досудебном порядке.

⁸ URL: <http://www.r69.nalog.ru/document.php?id=172992&topic=69>

⁹ См.: *Правительство* выставило налоговикам оценки. Одобрены критерии эффективности работы ФНС // *Коммерсантъ*. 2007. 22 июня.

¹⁰ См.: *Рос. газ.* 2009. 13 февр.