

Налоговый аудит в досудебном урегулировании налоговых споров: сущность и оценка эффективности

© 2011 Н.А. Яруткина

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: kafedra_itemeo@mail.ru

В статье рассматривается сущность налогового аудита в досудебном урегулировании налоговых споров, определяются принципы и формы реализации налогового аудита, предлагаются критерии оценки эффективности деятельности налоговых органов с учетом результатов налогового аудита.

Ключевые слова: налоговый аудит, принципы, формы реализации, эффективность.

Совершенствование налоговой системы происходит в условиях реализации в Российской Федерации административной реформы, которая предъявляет свои требования по оптимизации функционирования государственных органов, внедрения приоритетных стандартов государственных услуг, административных регламентов, формированию эффективно работающего механизма разрешения споров между гражданином и государством за счет совершенствования административных процедур. На налоговую систему государства возлагаются функции по обеспечению максимальной эффективности налогового контроля, без снижения деловой активности и экономической свободы в стране. Для этого достаточно важным является выстраивание взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами с позиции права, т.е. на основе строгого соблюдения всеми участниками действующих правовых норм, регламентирующих их права и обязанности. Как один из шагов в этом направлении можно расценивать закрепление и организацию досудебного урегулирования налоговых споров.

В целях обеспечения качественного рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке используется система налогового аудита, представляющая собой независимое экспертное рассмотрение заявленных в установленном действующим законодательством порядке возражений (разногласий) по акту налогового контроля, заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие налоговых органов; заявлений и жалоб физических и юридических лиц на акты ненормативного характера налоговых органов, связанные с применением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, либо иных актов законодательства Российской Федерации, контроль за исполнением которых возложен на налоговые органы.

Эффективная реализация механизма досудебного урегулирования налогового спора воз-

можно при четком закреплении принципов налогового аудита.

Принципы рассматриваются как исходные, определяющие идеи, положения, установки, которые составляют нравственную и организационную основу возникновения, развития и функционирования деятельности в конкретной сфере¹.

Принципы имеют большое значение и в урегулировании налоговых правоотношений. Значение принципов правового регулирования отношений налоговых органов с налогоплательщиками заключается в следующем. Во-первых, принципы являются ориентиром в нормотворческой деятельности при совершенствовании механизма разрешения налоговых споров. Во-вторых, принципы позволяют органам, разрешающим налоговые споры, правильно применять законодательство и объективно, в соответствии с законодательством урегулировать налоговые отношения с налогоплательщиками.

Определяющую роль в процессе осуществления налогового аудита имеет принцип законности, сформулированный в п. 2 ст. 15 Конституции Российской Федерации. Смысл этого принципа в механизме разрешения налоговых споров и осуществлении налогового аудита заключается в создании надлежащей правовой основы для деятельности государственных органов, занимающихся разрешением налоговых споров, в соблюдении указанными органами адресованных им законов и подзаконных нормативных актов.

Порядок разрешения налоговых споров во внесудебном порядке определяется Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ). Однако в НК РФ прямо не называются принципы, регулирующие порядок разрешения споров во внесудебном порядке, хотя наличие таких принципов представляется обязательным.

По нашему мнению, реализация механизма налогового аудита должна осуществляться на основе следующих принципов: законность, компе-

тентность, экономичность, состязательность сторон, доступность, равенство сторон при разрешении спора в досудебном порядке, добросовестность налогоплательщика.

Некоторые из указанных принципов, обеспечивающие правовое регулирование досудебного порядка разрешения налоговых споров и налогового аудита, вытекают из норм налогового законодательства. В первую очередь, это законность, так как разрешение налоговых споров должно протекать в строгом соответствии с процедурой, установленной законом, и разрешаться в соответствии с действующим законодательством. Важным является и принцип компетентности: ст. 139 НК РФ четко устанавливает, что органом, рассматривающим жалобы налогоплательщиков, является вышестоящий налоговый орган или вышестоящее должностное лицо.

Еще одним принципом, действующим в отношении досудебного порядка разрешения налоговых споров, выступает принцип экономичности. Налоговый кодекс РФ устанавливает четкие сроки подачи, рассмотрения и вынесения решения по жалобе.

Однако в настоящее время нельзя говорить о полной реализации таких принципов, как доступность, равенство сторон при разрешении спора в досудебном порядке, а также добросовестность налогоплательщика. Необходимо отметить, что при рассмотрении налоговых споров в досудебном порядке фактически отсутствует состязательность сторон спора, поскольку четко не закреплена законом возможность участия сторон на всех стадиях рассмотрения дела. Так, внутриведомственными актами ФНС России устанавливается, что жалобы налогоплательщиков рассматриваются в присутствии их должностных лиц или представителей при достаточных основаниях полагать, что обжалуемый акт, действие или бездействие не соответствуют законодательству РФ. Указанные положения говорят о том, что рассмотрение жалобы может проходить и без уведомления указанных лиц. На практике в настоящее время налогоплательщики приглашаются в налоговый орган для рассмотрения жалобы в тех случаях, когда ими представлялись заявления о необходимости участия.

Законодательно механизм обжалования актов налоговых органов и действий или бездействий их должностных лиц, а также порядка рассмотрения жалоб и принятия решений по ним закреплён в Налоговом кодексе Российской Федерации. В ст. 137 НК РФ зафиксировано право каждого на обжалование актов налоговых органов и действий или бездействий их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика,

такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

Система налогового аудита при досудебном урегулировании налоговых споров в настоящее время методически обеспечивается внутриведомственными актами налоговых органов - распоряжением ФНС России от 1 сентября 2006 г. □ 130@ "О концепции развития налогового аудита в системе налоговых органов" и приказом ФНС России от 24 марта 2006 г. □ САЭ-4-08/44дсп@ "Об утверждении Регламента рассмотрения заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие, а также на акты ненормативного характера налоговых органов Российской Федерации во внесудебном порядке".

Совершенствование административных процедур по рассмотрению налоговых споров обеспечивается через реализацию следующих направлений деятельности подразделений налогового аудита в системе налоговых органов:

- создание условий для реализации прав налогоплательщиков на рассмотрение их споров с налоговыми органами, заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие налоговых органов (должностных лиц налоговых органов), а также на акты ненормативного характера налоговых органов, связанные с применением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, либо иных актов законодательства Российской Федерации, контроль за исполнением которых возложен на налоговые органы;
- создание условий для реализации прав налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) на рассмотрение их возражений (разногласий) по актам осуществленных мероприятий налогового контроля;
- информирование налогоплательщиков по результатам рассмотрения их споров с налоговыми органами, заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие налоговых органов (должностных лиц налоговых органов);
- анализом причин возникновения налоговых споров и принятием мер по их дальнейшему исключению в случаях, когда в основе возникновения налоговых споров лежат не противоправные действия налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов);
- создание условий для укрепления законности в деятельности налоговых органов путем совершенствования их правоприменительной деятельности.

Исходя из отмеченных направлений деятельности можно определить следующие основные задачи, возложенные на налоговый аудит:

1) улучшение качественной составляющей работы налоговых органов в целом;

2) организация надлежащего реагирования на допущенные ведомственные нарушения, выявленные в ходе урегулирования налоговых споров;

3) сокращение числа споров с участием налоговых органов в арбитражных судах.

Таким образом, система налогового аудита является, с одной стороны, системой разрешения налоговых споров в досудебном порядке, а с другой - одной из форм контроля в структуре налоговых органов, поскольку позволяет выявлять и своевременно информировать руководящий состав налоговых органов о наличии проблем в практике применения законодательства, а также о допущенных ведомственных нарушениях. Как отмечено Г.Ф. Ручкиной и П.А. Курковым, анализ сообщений и заявлений налогоплательщиков позволяет выработать превентивные

меры, направленные на снижение случаев нарушения прав налогоплательщиков².

Из существующих в настоящее время норм налогового законодательства в досудебном порядке могут урегулироваться различные налоговые споры, возникающие как по актам налоговых органов, так и по действиям либо бездействию должностных лиц налоговых органов. Таким образом, существуют различные формы реализации налогового аудита. О.В. Пантюшов в зависимости от вида обжалуемого акта выделяет общий и специальный порядок досудебного обжалования, при этом он отмечает, что специальный порядок применяется к решениям о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности³. По нашему мнению, можно выделить 7 форм реализации налогового аудита, объединенных в три основные группы по источникам используемой информации (см. таблицу).

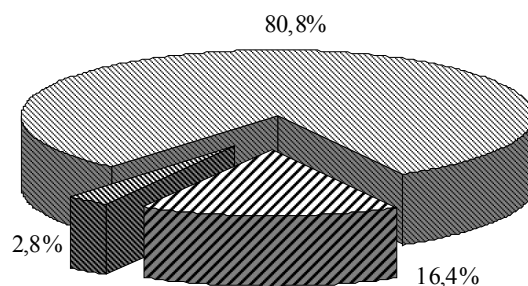
Группы	Форма реализации налогового аудита	Источник информации	
1	2	3	
I. По материалам налогового контроля	1. Рассмотрение возражений по акту налоговой проверки	Материалы налоговых проверок	Акт налоговой проверки
	2. Рассмотрение апелляционной жалобы		Решение по налоговой проверке, не вступившее в силу (решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения; решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения)
	3. Рассмотрение жалобы на решение по налоговой проверке		Решение по налоговой проверке, вступившее в силу (решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения; решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения)
	4. Рассмотрение возражений по акту обнаружения фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах	Материалы об обнаружении фактов нарушения законодательства о налогах и сборах	Акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах
	5. Рассмотрение жалобы на решение, вынесенное в связи с выявлением фактов нарушения законодательства о налогах и сборах		Решение, вынесенное в связи с выявлением фактов нарушения законодательства о налогах и сборах (решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения)
II. По действиям или бездействию должностных лиц налогового органа путем издания акта ненормативного характера, не связанного с контрольной работой налоговых органов	6. Рассмотрение жалоб на действия или бездействие должностных лиц налогового органа путем издания акта ненормативного характера, не связанного с контрольной работой налоговых органов	Ненормативные акты, действия (бездействие), связанные с применением законодательства о налогах и сборах	Требование об уплате налога и сбора Решение о приостановлении операций по счетам в банке Решение о взыскании налога, сбора, пени и штрафа за счет денежных средств на счетах в банке Нарушения при проведении осмотра помещений и территорий Нарушения при выемке документов и предметов И др.

Окончание таблицы

1	2	3	
		Ненормативные акты, действия (бездействие), не связанные с применением законодательства о налогах и сборах	Постановления о привлечении к административной ответственности Действия (бездействие) по исполнению законодательства о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей Действия (бездействия) по исполнению законодательства о валютном регулировании И др.
III. По действиям (бездействию) должностных лиц налоговых органов	7. Рассмотрение жалоб на действия (бездействие) должностных лиц налогового органа	Действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов	Нарушение налоговой тайны Некорректное поведение должностных лиц налогового органа И др.

Согласно статистическим данным налоговых органов, в подавляющем большинстве случаев налоговые споры рассматриваются в досудебном порядке с использованием форм реализации налогового аудита, входящих в I группу. Так, за 2010 г. налоговыми органами Республики Марий Эл из общего числа обращений налогоплательщиков 80,8 % составляют жалобы и возражения на акты или решения по результатам налогового контроля (камеральных, выездных налоговых проверок и фактам обнаружения нарушений законодательства о налогах и сборах), 16,4 % - жалобы на действия или бездействие должностных лиц налогового органа, выразившиеся в издании акта ненормативного характера, не связанного с контрольной работой налоговых органов; на действия (бездействие) должностных лиц - 2,8 % (см. рисунок).

В целях определения результативности налогового аудита следует обратиться к фактическим данным. В 2010 г. в налоговые органы Республики Марий Эл поступили возражения по 197 актам налоговых органов на стадии рассмотрения материалов налогового контроля, что составило 1,9 % от общего количества актов, оформленных по результатам контрольной работы налоговых органов. По сравнению с 2009 г. в 2010 г. количество возражений налогоплательщиков на акты налоговых органов, обжалуемых в порядке досудебного урегулирования на стадии рассмотрения материалов налогового контроля, уменьшилось на 30 % (с 281 до 197). Также сократилась и оспариваемая налогоплательщиками в возражениях сумма - на 29,3 %. При этом как в 2009 г., так и в 2010 г. при рассмотрении материалов налогового контроля удовлетворяются



- на акты и решения, вынесенные по результатам налогового контроля
- ▨ на акты налоговых органов, не связанные с осуществлением налогового контроля
- ▩ на действия должностных лиц налоговых органов

Рис. Жалобы налогоплательщиков

больше половины возражений налогоплательщиков (полностью или частично): в 2009 г. удовлетворено 170 возражений (60 %), а в 2010 г. - 107 возражений (54,3 %).

Не менее используемым способом разрешения конфликтов между налогоплательщиками и налоговыми органами является досудебное урегулирование налоговых споров путем подачи жалоб (заявлений) налогоплательщиками. В 2010 г. в налоговые органы Республики Марий Эл всего поступило 162 жалобы, что на 16,1 % меньше, чем в 2009 г. При этом в 2010 г. значительно снизилось количество удовлетворенных жалоб - на 35,6 % по сравнению с количеством удовлетворенных жалоб в 2009 г.

С каждым годом увеличиваются суммы, оспариваемые налогоплательщиками в рассматриваемых жалобах: в 2009 г. в 1,97 раза по сравнению с 2008 г. (или на 73 117 тыс. руб.), а в 2010 г. в 1,25 раза (или на 38 380 тыс. руб.). Данный факт обусловлен в основном ростом показателей контрольной работы (доначисленных сумм по результатам налоговых проверок). При этом удовлетворяются далеко не все требования налогоплательщиков. Так, в 2008 г. было удовлетворено 9,1% от оспариваемых сумм, в 2009 г. - 41,2 %, а в 2010 г. - 7,7 %. Однако, если рассматривать соотношение количества удовлетворенных жалоб и количества рассмотренных жалоб, следует отметить, что в 2010 г. было удовлетворено 35,1 % от рассмотренных (т.е. почти каждая третья жалоба), в 2009 г. - 44,2 %, в 2008 г. 45,4 % (почти каждая вторая жалоба).

Основными причинами удовлетворения возражений и жалоб налогоплательщиков являются:

- недостаточность содержащихся в актах налоговых проверок доказательств совершения налогового правонарушения;
- представление налогоплательщиками дополнительных документов, которые не были представлены в ходе налоговой проверки;
- изменение по предметам спора позиций высших судебных инстанций, сложившихся в пользу налогоплательщика;
- истечение срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Основным назначением показателей налогового аудита выступает применение их для оценки эффективности деятельности налогового органа в целом. Повышение эффективности налогового администрирования - одна из основных задач, стоящих перед государством, поскольку является определяющим инструментом реализации налоговой политики, от оптимальной деятельности которого зависит размер налоговых дохо-

дов, мобилизуемых в бюджет. Таким образом, эффективность деятельности налоговых органов является основным фактором эффективности налоговой политики⁴.

В настоящее время эффективность деятельности налогового органа с использованием показателей досудебного урегулирования налоговых споров характеризуется одним показателем, определяемым как соотношение числа жалоб по налоговым спорам, рассмотренных в досудебном порядке (вышестоящими налоговыми органами), к общему количеству исковых заявлений по налоговому спорам, предъявленных к налоговым органам и рассмотренных судами⁵.

$$P = P_d / I_p \cdot 100 \%,$$

где P - соотношение числа жалоб, рассмотренных в досудебном порядке вышестоящими налоговыми органами, к числу исковых заявлений, предъявленных к налоговым органам и рассмотренных судами;

P_d - количество жалоб налогоплательщиков по налоговому спорам, рассмотренных в досудебном порядке, вышестоящими налоговыми органами;

I_p - общее количество судебных исков налогоплательщиков по налоговому спорам.

Из статистических данных отчетности налоговых органов Республики Марий Эл следует, что на протяжении последних трех лет данный показатель превышает 100 % (в 2008 г. - 267 %, в 2009 г. - 138 % и в 2010 г. - 177,3 %). Данный факт вызван ростом количества поступивших жалоб и снижением количества решений судов, вынесенных по искам налогоплательщиков, предъявленных к налоговым органам.

С одной стороны, данный факт означает, что налоговыми органами выполнен один из критериев оценки эффективности их деятельности, но, с другой стороны, это означает, что данный критерий не отражает в полной мере состояние работы по досудебному урегулированию налоговых споров.

Исходя из вышеизложенного считаем, что необходима доработка показателей эффективности деятельности налоговых органов с использованием данных налогового аудита, которые должны более четко отражать выполнение поставленных задач (в том числе перед системой налогового аудита). Причем показатели должны отражать эффективность отдельно по каждой из форм реализации налогового аудита.

Так, для определения качества рассмотрения налоговых споров налоговыми органами по материалам налогового контроля считаем необходимым ввести показатель, определяемый как соотношение числа неудовлетворенных в досудебном порядке жалоб к числу удовлетворенных в пользу налогоплательщиков исковых заявлений,

предъявленных к налоговым органам и рассмотренных судами.

$$H = Iу/Нд \cdot 100 \%,$$

где H - соотношение числа удовлетворенных в судебном порядке исковых заявлений налогоплательщиков по требованиям, рассмотренным ранее в досудебном порядке, к числу жалоб налогоплательщиков, неудовлетворенных в досудебном порядке;

$Iу$ - количество исков налогоплательщиков, предъявленных к налоговым органам и удовлетворенных судом, по требованиям, рассмотренным ранее в досудебном порядке;

$Нд$ - число жалоб налогоплательщиков, не удовлетворенных в досудебном порядке.

По нашему мнению, данный показатель в действительности будет отражать эффективность налогового аудита с точки зрения независимости и качества рассмотрения налоговыми аудиторами налоговых споров. При этом для объективности расчета данного показателя необходимо, чтобы при определении значения $Iу$ учитывались только те иски налогоплательщиков, требования по которым ранее уже обжаловались в досудебном порядке. В настоящее время в связи с обязательностью досудебного урегулирования налоговых споров, возникающих по результатам налоговых проверок, считаем необходимым рассчитывать данный показатель именно по жалобам и искам налогоплательщиков по результатам налогового контроля.

Определим значение рассматриваемого показателя, исходя из данных статистической отчетности налоговых органов Республики Марий Эл за 2010 г. Для расчета будем учитывать жалобы и иски налогоплательщиков на решения, вынесенные налоговыми органами по налоговым проверкам. За 2010 г. УФНС России по Республике Марий Эл было рассмотрено 96 жалоб на решения, вынесенные налоговыми органами Республики Марий Эл по ст. 101 и ст. 101.4, из которых 55 жалоб было оставлено без удовлетворения. При дальнейшем обращении налогоплательщиков с исками в суд с возражениями, которые не были удовлетворены в досудебном порядке, судом удовлетворены (частично удовлетворены) 35 исковых заявления. Таким образом, рассматриваемый показатель составил 63,6 %, т.е. в больше половины случаев требования налогоплательщиков, ранее не удовлетворенные в досудебном порядке, удовлетворяются судами. Это говорит о необходимости повышения качества налогового аудита.

Кроме того, результаты налогового аудита должны использоваться и для определения эффективности деятельности налоговых органов по их основным направлениям работы, среди кото-

рых особое место занимает контрольная работа. Одним из основных показателей, по которым в настоящее время оценивается качество контрольной работы налоговых органов, являются дополнительные начисления налогов и других платежей с учетом пени и налоговых санкций камеральными и выездными налоговыми проверками.

Однако данный показатель не может отражать в полной мере качество проводимых контрольных мероприятий, поскольку не учитывает суммы, оспоренные налогоплательщиками при досудебном а также судебном урегулировании налоговых споров по результатам налоговых проверок. Если обратиться к фактическим данным, то можно отметить, что по результатам налоговых проверок за 2010 г. налоговыми органами Республики Марий Эл было доначислено 750,3 млн. руб., из которых налогоплательщиками было оспорено 86,3 млн. руб., что составляет 11,5 %. Таким образом, в целях объективной оценки результатов налогового контроля необходимо использовать показатель, характеризующий качество контрольных мероприятий и, следовательно, отражающий эффективность деятельности налоговых органов. По нашему мнению, данный показатель должен определяться как соотношение сумм удовлетворенных требований налогоплательщиков по материалам налоговых проверок (в досудебном и судебном порядке) к сумме дополнительно начисленных налогов и других платежей с учетом пени и налоговых санкций камеральными и выездными налоговыми проверками.

Таким образом, в целях совершенствования системы налогового аудита необходимы, во-первых, совершенствование норм, устанавливающих процессуальный порядок досудебного рассмотрения и урегулирования налоговых споров, а во-вторых, разработка новых критериев оценки эффективности деятельности налоговых органов с учетом результатов налогового аудита.

¹ Налоговое право России: учебник / отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2007. С. 97.

² Ручкина Г.Ф., Курков П.А. Аудит в системе налоговых органов Российской Федерации // Налоги. 2009. □ 2.

³ Пантюшов О.В. Обжалование ненормативных актов налоговых органов в административном и судебном порядке // Налоговая политика и практика. 2008. □ 10.

⁴ Гаджиева М.А. Эффективность налогового администрирования как основной фактор оценки эффективности налогообложения // Налоги. 2008. □ 6.

⁵ Налоговое администрирование: учебник для студентов, обучающихся по специальности "Налоги и налогообложение" / О.А. Миронова, Ф.Ф. Хамафеев. М., 2008.