

# § 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

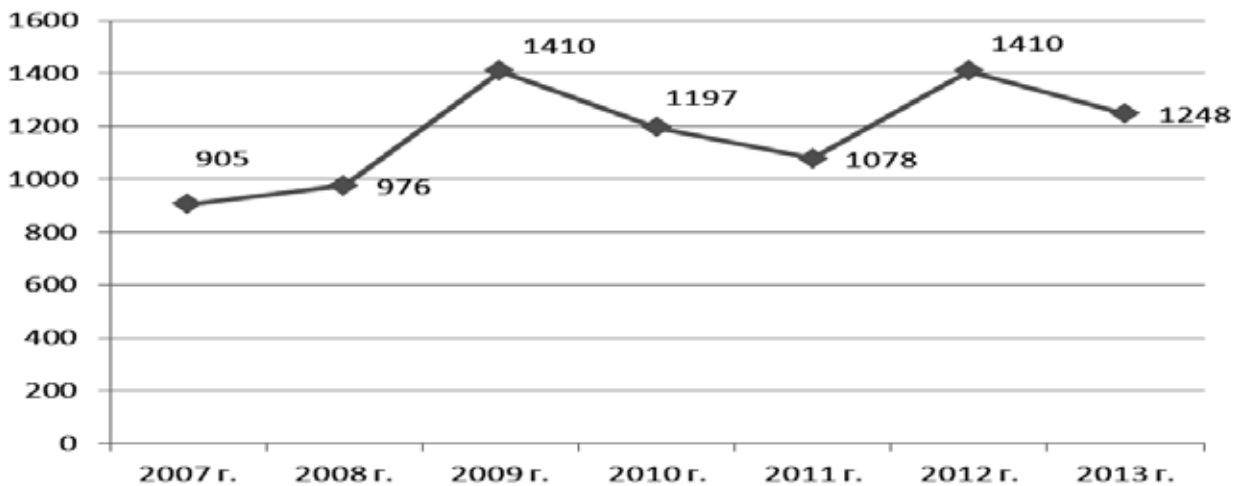


Рис. 2. Количество дел с участием налоговых органов, рассмотренных арбитражными судами РФ с 2007 по 2013 гг., тыс. дел

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/B21815F28C60DBB593968D0816DB56C8_12.pdf);

[http://www.arbitr.ru/\\_upimg/BB69863A7A7F2C1CBE10CBB78E640A20\\_rassm\\_del\\_nalog\\_org.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 коррупцией<sup>1</sup>.

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

<sup>1</sup> 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 характера<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> 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 составляющей<sup>3</sup>.

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».

<sup>3</sup> 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](http://www.nalog.ru/rn34/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness).

первую Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>4</sup>.

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. 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 РФ<sup>5</sup>.

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.

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

<sup>5</sup> 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](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».<sup>6</sup>

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 ответа<sup>7</sup>.

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.

<sup>6</sup> 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](http://www.nalog.ru/rn34/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness).

<sup>7</sup> 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](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](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 (bezdeistviya) 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](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](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.