МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
«ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Факультет	**Кафедра**
Экономики и управления	**«Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»**

Направление подготовки **38.03.01 «Экономика»**

Профиль **«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему:
Досудебное урегулирование налоговых споров (на примере ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы)

Студент группы 12ЭЭ3 31.05.16 Анисимов Дмитрий Александрович
(подпись, дата) (ФИО полностью)

Руководитель 31.05.2016 Цепляева Ю.В.
(подпись, дата) (фамилия, инициалы)

Нормоконтролер Бадеева Е.А.
(подпись, дата) (фамилия, инициалы)

Работа допущена к защите (протокол заседания кафедры от 2.06.2016 №11)

Заведующий кафедрой Свиридова Н.В.
(подпись) (фамилия, инициалы)

Работа защищена с оценкой отлично (протокол ГЭК от 15.06.16 №10)

Секретарь ГЭК Малахова Ю.В.
(подпись) (фамилия, инициалы)

Пенза 2016

Отзыв

на бакалаврскую работу студента
Факультета экономики и управления
обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика»
профиль подготовки: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Анисимова Дмитрия Александровича
на тему: «Досудебное урегулирование налоговых споров (на примере ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы)»

В процессе выполнения выпускной квалификационной работы студент Анисимов Дмитрий Александрович показал высокую степень готовности к самостоятельной профессиональной деятельности, соответствие качества полученных знаний в университете требованиям подготовки бакалавров по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика».

Следует отметить, что подбор документов для выполнения выпускной квалификационной работы, а также учебной и научной литературы выполнялся самостоятельно автором работы. Незначительная помощь была оказана в разработке плана выпускной квалификационной работы, формулировке целей и задач исследования.

Теоретическая часть выпускной квалификационной работы написана с использованием большого материала нормативной и научной литературы по вопросам налогового законодательства Российской Федерации. Особое место в работе отведено анализу досудебного урегулирования налоговых споров.

Анисимовым Д.А. исследована процедура досудебного урегулирования налоговых споров на примере ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы, выявлены проблемы и предложены рекомендации по их совершенствованию.

Характер выпускной квалификационной работы позволяет судить об умении автора отстаивать собственную точку зрения, делать аргументированные и обоснованные предложения. Необходимо отметить способность выпускника организовать работу в соответствии с планом и поставленной целью работы. Автор выпускной квалификационной работы проявил добросовестное и прилежное отношение к ее выполнению. Стиль, качество исполнения работы отвечают предъявляемым требованиям.

По результатам выполнения выпускной квалификационной работы можно сделать вывод, что автор работы умеет работать с литературой, делать выводы и предложения, и подготовлен к практической работе по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» профилю подготовки: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Работа допускается к защите в ГЭК и заслуживает оценки «отлично».

Руководитель выпускной квалификационной работы
ст. преподаватель кафедры «БУНиА» _____ Ю.В. Цепляева
(подпись)

Содержание

Введение 4
1 Теоретические основы досудебного урегулирования налоговых споров 7
1.1 Сущность и характеристика налоговых споров 7
1.2 Процедура досудебного урегулирования налоговых споров 12
2 Анализ деятельности правового отдела на примере ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы 23
2.1 Роль и функции правового отдела в структуре ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы 23
2.2 Анализ результатов деятельности правового отдела в части досудебного урегулирования налоговых споров на примере ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы 27
2.3 Проблемы и направления совершенствования механизма досудебного урегулирования налоговых споров 45
Заключение 53
Список литературы 59
Приложения 63

Введение

Российское законодательство о налогах и сборах является развивающимся, оно подвергается постоянному совершенствованию и изменению, что неминуемо влечёт наличие в системе налогового права противоречий и коллизий и, как следствие, неоднозначное толкование правовых норм. С другой стороны, необходимо отметить постоянное стремление налогоплательщика к оптимизации налогообложения, часто приводящее к конфликту публичных и частных интересов. В подобных условиях налоговые споры становятся распространённым явлением, что требует установления четких, последовательных процедур их разрешения.

Взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками нередко основываются на началах неравенства участников налоговых правоотношений, их субординационном характере. Однако не следует противопоставлять их интересы, поскольку налоговые органы и государство в целом, с одной стороны, и налогоплательщики – с другой, в конечном итоге заинтересованы в поддержке друг друга. Противопоставление их интересов является, прежде всего, результатом непроработанности правового механизма их взаимоотношений. В связи с этим очевидно, что действующая налоговая система нуждается в эффективном механизме урегулирования налоговых споров и установлении баланса интересов публичного и частного характера.

Поэтому, в целях надлежащего реагирования, по совершенствованию административных процедур по рассмотрению налоговых споров, было принято решение о структурном выделении в системе налоговых органов специальных подразделений, в компетенцию которых входит исключительно внутриведомственное досудебное разбирательство [16, с. 2].

Создание подразделений налогового аудита внутри системы налоговых органов является также частью реализации общей государственной политики, направленной на снижение числа споров с участием государственных органов в

арбитражных судах, количество которых согласно статистическим данным ежегодно удваивается.

Кроме этого, повышение качества рассмотрения налоговых споров в административном порядке укрепляет законность в сфере налогов и сборов и, как следствие, снижает количество обращений налогоплательщиков в судебные органы [13, с. 6].

Досудебные процедуры – это важнейшее средство утверждения начал законности в деятельности налоговых органов. Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы действуют уже как власть, которая выполняет не только фискальные функции, но и выходит на новый качественный уровень своей правоприменительной деятельности, то есть усиливает свою ответственность за состояние законности в налоговых правоотношениях.

В связи с этим процедура досудебного урегулирования налоговых споров принимает актуальный характер.

Целью бакалаврской работы является рассмотрение и анализ процедуры досудебного урегулирования налоговых споров на примере правового отдела ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы.

Для достижения цели поставлен ряд задач:

– раскрыть сущность и характеристику налоговых споров;

– описать процедуру досудебного урегулирования налоговых споров;

– рассмотреть структуру ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы;

– рассмотреть роль и функции правового отдела в ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы;

– проанализировать результаты деятельности правового отдела в части досудебного урегулирования налоговых споров;

– выявить проблемы в процедуре досудебного урегулирования налоговых споров;

– предложить рекомендации по усовершенствованию механизма досудебного урегулирования налоговых споров.

Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся в процессе возникновения и разрешения налоговых споров.

Предметом исследования является законодательство о налогах и сборах, научно-практические концепции, а также правоприменительная практика по вопросам разрешения налоговых споров в досудебном порядке на примере ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы.

Теоретической и методологической основой исследования явились федеральное и региональное законодательство, публикации в официальных периодических изданиях, практика деятельности налоговых органов в сфере досудебного урегулирования налоговых споров.

В процессе работы применялись общенаучные методы познания и анализа, методы системного, сравнительного и экономического анализа. В качестве инструментов исследования использовались метод сравнения, метод экспертных оценок, статистический методы.

1 Теоретические основы досудебного урегулирования налоговых споров

1.1 Сущность и характеристика налоговых споров

За последние годы наблюдается резкий рост судебных споров между налогоплательщиками и налоговыми органами. Налоговые споры являются, без всякого преувеличения, одной из самых многочисленных и сложных категорий судебных дел.

Налоговый спор следует понимать как конфликтное публичное правоотношение, связанное с уплатой налогов, сборов и иных налоговых платежей, направленное на защиту интересов налогоплательщика, с одной стороны, и публичных финансовых интересов государства и муниципальных образований, выражаемых посредством установления и сбора налогов, сборов и иных обязательных налоговых платежей, с другой [23, с. 1].

Из содержания понятия налоговый спор выделяются следующие обязательные элементы:

1. Стороны налогового спора.

Исходя из содержания ст. 9 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) субъектами налоговых правоотношений являются:

– организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками или плательщиками сборов;

– организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами;

– налоговые органы;

– таможенные органы.

Указанные субъекты налоговых правоотношений являются инициаторами и соответственно участниками налоговых споров. При этом,

исходя из особенностей содержания налоговых правоотношений, налоговые споры могут возникать только между частными субъектами данных правоотношений в лице налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, с одной стороны, и публичными субъектами налоговых правоотношений в лице налоговых органов и таможенных органов, с другой стороны.

Кроме того, по делам об оспаривании нормативных правовых актов о налогах и сборах в качестве публичной стороны налогового спора могут выступать лица, которые в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, вправе в пределах своей компетенции издавать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением (п. 1 ст. 4 НК РФ), и, как следствие, являться ответной стороной по делам об оспаривании принятых ими нормативных правовых актов [2].

2. Предмет налогового спора.

В качестве предмета публично-правового или административного спора, разновидностью которого признаётся и налоговый спор, чаще всего рассматриваются права и обязанности участников публичных правоотношений. Это соответствует и действующему законодательству Российской Федерации. Так, в соответствии с ч. 1 ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее АПК РФ) граждане, организации и иные лица вправе оспорить в арбитражном суде ненормативные правовые акты, решения и действия (бездействие) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц, если полагают, что оспариваемый акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности. С другой стороны, в соответствии с ч. 1 ст. 213 АПК РФ контрольные органы вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о взыскании с лиц, осуществляющих

предпринимательскую и иную экономическую деятельность, платежей и санкций, обязанность уплаты которых предусмотрена законом. Кроме того, права и обязанности истцов и ответчиков прямо названы в качестве предмета спора в п. 2 ст. 46 АПК РФ [1].

Предметом налогового спора может быть защита налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами прав, предоставленных им ст. 21 НК РФ.

С другой стороны, предметом притязаний со стороны налоговых органов может быть требование соблюдения налогоплательщиками их обязанностей, которые установлены п. 1 ст. 23 НК РФ. Об обязанностях плательщиков сборов сказано в п. 4 ст. 23 НК РФ [2].

В свою очередь, налоговые споры могут также возникать не только относительно прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, но и отдельно по поводу соответствия актов законодательства о налогах и сборах и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах другим нормативным правовым актам большей юридической силы, т.е. по поводу их законности.

Так, в соответствии со ст. 137 НК РФ каждое лицо вправе обжаловать как акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, так и нормативные правовые акты указанных органов в порядке, предусмотренном федеральным законодательством [2]. На возможность оспаривания в арбитражном суде нормативных правовых актов в сфере налогообложения прямо указывается и в п. 1 ч. 1 ст. 29 АПК РФ, а в гл. 23 АПК РФ установлен порядок рассмотрения таких дел [1].

3 . Основание налогового спора.

Основанием налогового спора, возникающего по инициативе налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, является предполагаемое указанными лицами нарушение их прав в результате издания налоговых актов нормативного и ненормативного характера, совершения налоговыми или таможенными органами, их должностными лицами действия или бездействия.

Основанием же налогового спора, возникающего по инициативе налоговых или таможенных органов, является неисполнение либо иное нарушение налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами своих обязанностей, которые предусмотрены законодательством о налогах и сборах (п.п. 9, 14 п. 1 ст. 31 НК РФ, ст. 213 АПК РФ).

Понятие налоговый спор включает в себя:

а) споры в связи с взысканием недоимок и пеней по налогам и сборам;

б) споры в связи с взысканием санкций за нарушение налогового законодательства;

в) споры в связи с применением предупредительных и пресекательных мер административного принуждения в налоговой сфере;

г) споры в связи с проверкой конституционности налогового законодательства [27, с. 125].

Анализ судебной практики позволяет разделить современные налоговые споры на три основные категории:

а) споры по вопросам права – это такие споры, в которых возникшие между налогоплательщиком и налоговым органом разногласия связаны с различным толкованием и (или) применением отдельных норм материального права (налогового, гражданского и иного законодательства):

1) споры, возникающие в связи с неприменением нормы права, подлежащей применению;

2) споры, возникающие в связи с применением нормы, не подлежащей применению;

3) споры, возникающие в связи с неправильным толкованием нормы права;

б) споры по вопросам факта – это такие споры, в которых возникшие между налогоплательщиком и налоговым органом разногласия связаны с различной оценкой фактических обстоятельств дела, имеющих прямое или косвенное отношение к налогооблагаемой деятельности налогоплательщика (например, касающихся содержания, сущности и параметров, совершенных

налогоплательщиком хозяйственных операций, влияющих на исчисление налоговой базы различных объектов налогообложения, а также касающихся достоверности представленных налогоплательщиком документов в обоснование своего права на применение налоговых льгот и т. д.):

1) налоговые споры о существовании определенного факта;

2) налоговые споры об оценке факта;

в) процедурные споры – это споры, в которых налогоплательщик ссылается на допущенные налоговым органом нарушения законодательно установленной процедуры проведения мероприятий налогового контроля и (или) производства по делам о налоговых правонарушениях.

На практике дела по налоговым спорам обычно имеют комплексный характер, т.е. содержат разногласия, как по вопросам права, так и по вопросам факта и (или) по процедурным вопросам.

Кроме того, в последнее время появилась новая разновидность споров между налогоплательщиками и налоговыми органами, которые, хотя и не относятся к налоговым, однако очень сильно схожи с ними по своему предметному содержанию – это споры по делам об административных правонарушениях в области налогов [21, с. 3].

Следующим основанием классификации налоговых споров выступает критерий деления споров по органам, их разрешающим:

а) налоговые споры, разрешаемые Конституционным Судом РФ в порядке конституционного судопроизводства;

б) налоговые споры, разрешаемые судами общей юрисдикции в порядке производства по делам, вытекающим из административно-правовых отношений, закрепленными Гражданско-процессуальным кодексом РФ, а также в порядке обжалования постановлений по делам об административных правонарушениях в сфере налогов и сборов;

в) налоговые споры, включая обжалование наложенных административных наказаний в сфере налогообложения, разрешаемые арбитражными судами в порядке, установленном АПК РФ;

г) административно-правовые споры, разрешаемые конституционными (уставными) судами субъектов РФ [28, с. 32].

Также существует следующая классификация налоговых споров:

а) по инициатору налогового спора;

1) налоговые споры, возникающие по инициативе подконтрольного субъекта;

2) налоговые споры, возникающие по инициативе властного субъекта;

б) по обязательности досудебного урегулирования;

1.1 споры, подлежащие обязательному досудебному урегулированию;

1) налоговые споры о взыскании налоговой санкции, инициируемые налоговым органом;

2) налоговые споры о признании недействительными решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, инициируемые подконтрольным субъектом;

1.2 споры, не имеющие обязательного досудебного порядка;

в) по сфере возникновения налогового спора;

1) споры, возникающие при проведении мероприятий налогового контроля;

2) споры, возникающие при иных обстоятельствах [16, с. 3].

1.2 Процедура досудебного урегулирования налоговых споров

Досудебное урегулирование налоговых споров – это процедура, применение которой позволяет оперативно урегулировать возникающие конфликты, не доводя разрешение спора до судебного разбирательства.

Досудебный порядок разрешения налоговых споров имеет ряд определённых преимуществ по сравнению с судебным разбирательством: это

более простая и менее формализованная процедура обращения, меньшие сроки рассмотрения жалобы, отсутствие расходов, связанных с оплатой государственной пошлины и других судебных издержек [23, с. 2].

Порядок досудебного урегулирования налоговых споров предусмотрен в главах 19, 20 Налогового кодекса Российской Федерации. Каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права. Акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации.

Жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование вступивших в силу актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права.

Апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного по результатам проведения камеральной или выездной налоговой проверки, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права [2].

Наиболее типичные претензии о нарушении прав лица, рассматриваемые в жалобах:

– нарушение сроков исчисления имущественного налога;

– неправомерное выставление требования об уплате налогов;

– отказ в предоставлении налоговых вычетов;

– вынесение решения о приостановлении операций по банковским счетам;

– отказ в возврате налога.

Решение налогового органа о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения принимаются налоговым органом в двух случаях:

1) в результате проведения камеральной или выездной налоговой проверки лица (группы налогоплательщиков). В связи с тем, что принятое по результатам налоговой проверки лица решение о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступает в силу по истечении одного месяца со дня его вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение, срок на подачу апелляционной жалобы составляет один месяц;

2) в результате обнаружения фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, ответственность за которые установлена Налоговым кодексом Российской Федерации. Принятое налоговым органом решение о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение вступает в силу с момента его вручения лицу (его представителю), в отношении которого оно принято [30].

Сроки обжалования решения налогового органа.

Апелляционная жалоба в отношении не вступившего в силу решения о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения лица (группы налогоплательщиков) может быть подана в течение одного месяца со дня вручения соответствующего решения лицу (его представителю), в отношении которого оно было вынесено.

Апелляционная жалоба на решение налогового органа о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подаётся до момента вступления в силу обжалуемого решения.

Возможность восстановления вышестоящим налоговым органом срока подачи апелляционной жалобы, пропущенного по тем или иным причинам лицом, в отношении которого вынесено решение о привлечении или об отказе в

привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрена.

При получении жалобы налоговый орган, акт ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются, обязан принять меры по устранению нарушения прав лица, подавшего жалобу. В случае устранения нарушения прав лица, подавшего жалобу, налоговый орган сообщает об этом в вышестоящий налоговый орган в течение трех дней со дня такого устранения с приложением подтверждающих документов (при их наличии).

Жалоба на вступившее в силу решение о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть подана в течение одного года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав.

Жалоба на иные акты налогового органа, а также действия или бездействие его должностных лиц подаётся в течение одного года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав.

Принятое вышестоящим налоговым органом по жалобе (апелляционной жалобе) решение или иной акт ненормативного характера может быть, в свою очередь, обжаловано в Федеральную налоговую службу в течение 3 месяцев со дня принятия такого решения или иного акта ненормативного характера.

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом [30].

Порядок обжалований решений налогового органа.

Налоговым законодательством закреплён обязательный досудебный порядок урегулирования налоговых споров, в соответствии с которым решения налоговых органов, вынесенные по результатам камеральных и выездных налоговых проверок, могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящем налоговом органе.

С 1 января 2014 года обязательный досудебный порядок обжалования применяется ко всем налоговым спорам, в том числе в отношении обжалования иных актов налоговых органов ненормативного характера, а также действий или бездействия их должностных лиц.

Налогоплательщикам в целях соблюдения обязательного порядка досудебного обжалования достаточно в установленные Налоговым кодексом сроки обратиться с апелляционной жалобой на не вступившее в законную силу решение по результатам камеральной или выездной налоговой проверки, либо с жалобой на вступившее в законную силу решение или иной акт ненормативного характера, либо подать жалобу на действия или бездействие должностных лиц налогового органа.

Решения вышестоящего налогового органа или иной акт ненормативного характера, принятые по итогам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб), могут быть обжалованы как в Федеральную налоговую службу, так и в суд.

Решения или иные акты ненормативного характера, вынесенные Федеральной налоговой службой, действия или бездействие её должностных лиц обжалуются в судебном порядке.

Жалоба (апелляционная жалоба) подается в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются (рисунок 1).

С учётом того, что апелляционная жалоба подается до вступления обжалуемого решения в силу, то обжалованное в апелляционном порядке решение вступает в силу в части, не отмененной вышестоящим налоговым органом и в необжалованной части со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по данной жалобе.

Если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, отменит решение нижестоящего налогового органа и (или) примет новое решение, то решение вышестоящего органа вступит в силу со дня его принятия.

Рисунок 1 – Схема передачи жалобы в налоговых органах РФ

Если вышестоящий налоговый орган примет решение об оставлении апелляционной жалобы без рассмотрения, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения об оставлении апелляционной жалобы без рассмотрения, но не ранее истечения срока на подачу апелляционной жалобы.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган на решение, вступившее в силу, не приостанавливает исполнение обжалуемого решения [30].

Содержание, оформление и правила подачи жалобы.

Жалоба (апелляционная жалоба) подаётся в налоговый орган в письменной форме и подписывается лицом, которое заявляет о нарушении его прав, или его представителем, полномочия которого должны быть документально подтверждены.

Жалоба (апелляционная жалоба) может быть подана в налоговый орган:

– лично, а также через законного или уполномоченного представителя в канцелярию налогового органа или окно приёма документов, получив при этом отметку о принятии на втором экземпляре жалобы;

– по почте (например, ценным письмом с описью вложения, в которой фиксируются перечень отправленных документов и дата направления корреспонденции);

– в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

В жалобе (апелляционной жалобе) указываются:

1) фамилия, имя, отчество и место жительства физического лица, подающего жалобу, или наименование и адрес организации, подающей жалобу;

2) обжалуемый акт налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц;

3) наименование налогового органа, акт ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются;

4) основания, по которым лицо, подающее жалобу, считает, что его права нарушены;

5) требования лица, подающего жалобу;

6) способ получения решения по жалобе: на бумажном носителе, в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

К жалобе могут быть приложены документы, подтверждающие доводы лица, подающего жалобу.

В случае подачи жалобы (апелляционной жалобы) уполномоченным представителем лица, обжалующего акт налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц, к жалобе прилагаются документы, подтверждающие полномочия этого представителя (п. 4 ст. 139.2 НК РФ) [2].

Вышестоящий налоговый орган может оставить жалобу (апелляционную жалобу) без рассмотрения полностью или в части по следующим основаниям:

а) жалоба (апелляционная жалоба) не подписана лицом, подавшим жалобу, или его представителем либо не представлены документы, подтверждающие полномочия представителя на её подписание, или в жалобе не указаны акты налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц, которые привели к нарушению прав лица, подавшего жалобу;

б) жалоба (апелляционная жалоба) подана после истечения срока для её подачи и не содержит ходатайства о его восстановлении или в восстановлении пропущенного срока на подачу жалобы отказано;

в) до принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе) от лица, её подавшего, поступило заявление об отзыве жалобы (апелляционной жалобы) полностью или в части;

г) ранее подавалась жалоба (апелляционная жалоба) по тем же основаниям;

д) до принятия решения по жалобе налоговый орган сообщил об устранении нарушения прав лица, подавшего жалобу, в порядке, установленном п.п. 1.1 ст. 139 НК РФ [2].

Налоговый орган, рассматривающий жалобу (апелляционную жалобу), принимает решение об оставлении жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения полностью или в части в течение пяти рабочих дней со дня получения жалобы или заявления об отзыве жалобы полностью или в части.

О принятом решении в течение трёх рабочих дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу).

Оставление жалобы без рассмотрения не препятствует повторному обращению лица с жалобой (апелляционной жалобой) в сроки, установленные налоговым законодательством для её подачи, за исключением случаев, когда жалоба уже подавалась по тем же основаниям или заявитель отзывал жалобу полностью или в части.

Рассмотрение жалобы и принятие решения по ней.

Порядок подачи и рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) включает в себя следующие этапы:

1 этап. Подготовка и подача жалобы (апелляционной жалобы).

Жалоба (апелляционная жалоба) оформляется в соответствии с требованиями Налогового кодекса Российской Федерации.

Лицо, подавшее жалобу (апелляционную жалобу) до принятия по ней решения, может отозвать её полностью или в части на основании письменного заявления в налоговый орган, рассматривающий соответствующую жалобу. При этом отзыв лишает лицо права на повторное обращение с жалобой (апелляционной жалобой) по тем же основаниям.

2 этап. Передача налоговым органом жалобы (апелляционной жалобы) в вышестоящий налоговый орган.

Жалоба (апелляционная жалоба) подается через налоговый орган, чьи документы, действия или бездействие обжалуются, который в течение 3 дней со дня поступления такой жалобы (апелляционной жалобы) направляет её со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

3 этап. Рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящим налоговым органом.

Жалоба (апелляционная жалоба) на решение о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенное по результатам проведения налоговой проверки, рассматривается вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца со дня получения такой жалобы (апелляционной жалобы). Указанный срок может быть продлён не более чем на один месяц.

Жалоба на иные решения налогового органа, а так же действия и бездействие рассматривается вышестоящим налоговым органом в течение 15 рабочих дней со дня её получения. Указанный срок может быть продлён не более чем на 15 рабочих дней.

Решение налогового органа о продлении срока рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вручается или направляется лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех рабочих дней со дня его принятия.

Сроки рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) могут быть продлены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), или при представлении дополнительных документов лицом, её подавшим.

По итогам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящий налоговый орган принимает одно из следующих решений:

а) оставляет жалобу (апелляционную жалобу) без удовлетворения;

б) отменяет акт налогового органа ненормативного характера;

в) отменяет решение налогового органа полностью или частично;

г) отменяет решение налогового органа полностью и принимает по делу новое решение;

д) признает действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и выносит решение по существу.

4 этап. Уведомление лица о принятом вышестоящим налоговым органом решении по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы).

Решение налогового органа по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вручается или направляется лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение трёх рабочих дней со дня его принятия.

5 этап. Исполнение или обжалование принятого вышестоящим налоговым органом решения по жалобе (апелляционной жалобе).

Принятое вышестоящим налоговым органом решение по жалобе (апелляционной жалобе) вступает в силу со дня его принятия и подлежит исполнению.

Принятое вышестоящим налоговым органом решение по жалобе (апелляционной жалобе) или иной акт ненормативного характера может быть, в свою очередь, обжаловано в Федеральную налоговую службу в течение 3

месяцев со дня принятия такого решения и (или) в суд в соответствии с процессуальным законодательством.

Всю необходимую информацию о ходе и результатах жалобы, можно узнать с помощью электронных сервисов «Узнать о жалобе» и «Решение по жалобам» на сайте Федеральной налоговой службы www.nalog.ru [30].

Таким образом, в первом разделе бакалаврской работы были рассмотрены теоретические основы досудебного урегулирования налоговых споров, а именно: определена сущность и характеристика налоговых споров и описана процедура досудебного урегулирования налоговых споров.

2 Анализ деятельности правового отдела на примере ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы

2.1 Роль и функции правового отдела в структуре ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы

Процедура досудебного урегулирования налоговых споров в ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы возложена на правовой отдел.

Правовой отдел (далее Отдел) является структурным подразделением Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району г. Пензы (далее Инспекция). Структура Инспекции представлена на рисунке 2.

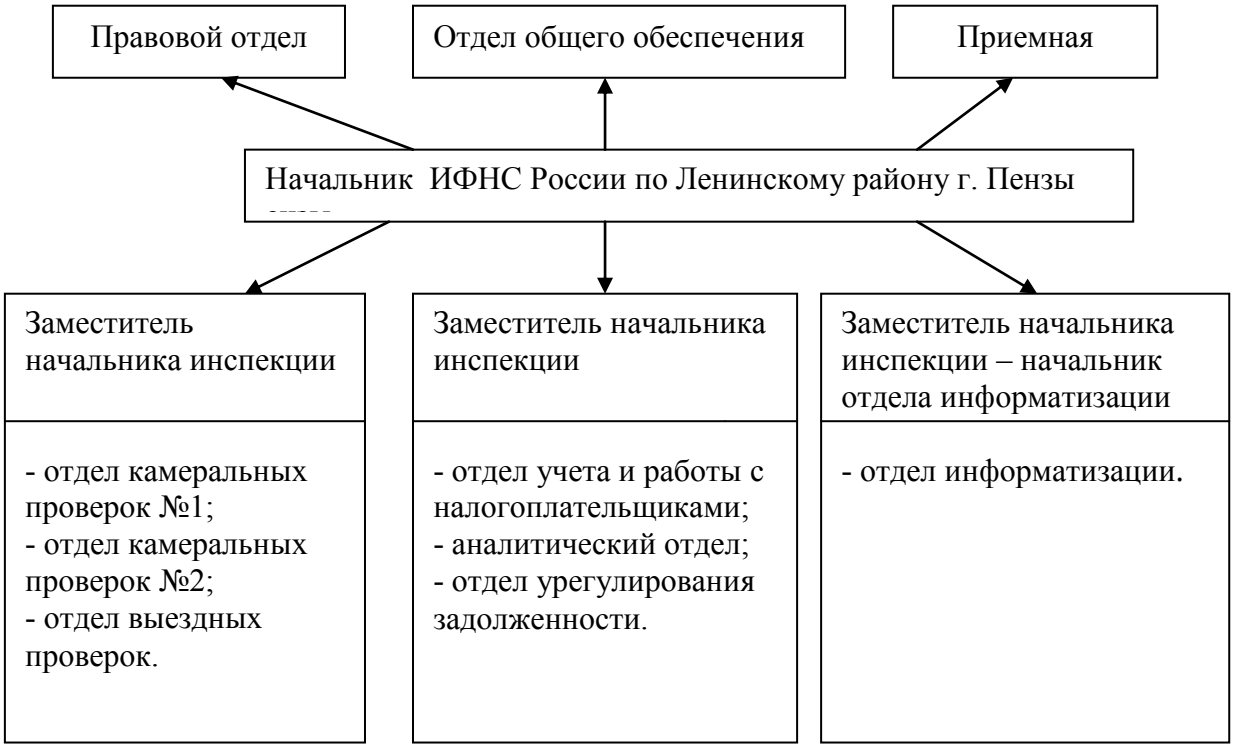

Рисунок 2 – Структура ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы

Отдел был сформирован Приказом УФНС России по Пензенской области №АБ-04-04/179 от 11.11.2011 г.

Отдел в своей деятельности руководствуется Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, Налоговым кодексом

Российской Федерации, другими федеральными законами, международными договорами Российской Федерации, актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, Положением о Федеральной налоговой службе, Положением об Инспекции Федеральной налоговой службе по Ленинскому району г. Пензы, нормативными и иными правовыми актами ФНС России, правовыми актами Управления Федеральной налоговой службы по Пензенской области.

Руководство и контроль деятельности Отдела осуществляет начальник Инспекции.

Отдел возглавляет начальник отдела, который подчиняется непосредственно начальнику Инспекции.

Основные задачи отдела:

а) обеспечение правовыми средствами реализации Инспекцией законодательства о налогах и сборах, норм и положений Кодекса об административных правонарушениях, законодательства о государственной регистрации юридических лиц, о применении контрольно-кассовой техники (далее ККТ), валютного законодательства Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами органов валютного регулирования, а также нормативных правовых актов ФНС России и Управления;

б) представление и защита законных прав и интересов Инспекции в судебных, правоохранительных и иных органах;

в) обеспечение надлежащего рассмотрения налоговых споров на стадиях досудебного урегулирования;

г) обеспечение надлежащего рассмотрения заявлений и жалоб налогоплательщиков на действие или бездействие Инспекции (должностных лиц Инспекции), а также на акты ненормативного характера, связанные с применением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, либо иных актов законодательства Российской Федерации, контроль за

исполнением которых, возложен на налоговые органы.

В соответствии с основными задачами правовой отдел выполняет следующие функции:

а) проведение правовой экспертизы документов, подготавливаемых в Инспекции, и оказание правовой помощи подразделениям Инспекции по вопросам применения законодательства Российской Федерации;

б) участие в рассмотрении представленных налогоплательщиками возражений (объяснений) по актам выездных налоговых проверок;

в) осуществление производства, участие и юридическое сопровождение дел о нарушениях законодательства о налогах и сборах, законодательства о государственной регистрации юридических лиц, о применении ККТ, валютного законодательства Российской Федерации, о привлечении к административной ответственности;

г) визирование проектов актов по результатам камеральных налоговых проверок и выездных налоговых проверок, визирование проектов решений, выносимых руководителем (заместителями руководителя) инспекции по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок, а также составление в случае несогласия с выводами, содержащимися в проекте акта или решения в связи с их незаконностью, необоснованностью и противоречием сложившейся судебной практики, докладной записки на имя руководителя инспекции, содержащую выводы правового отдела об обоснованности выводов, содержащихся в проектах актов и решений инспекции, принятых по результатам камеральных и выездных налоговых проверок, о полноте собранной доказательственной базы;

д) подготовка заключений по результатам рассмотрения возражений по актам налогового контроля инспекции;

е) подготовка и направление заключений по жалобам налогоплательщиков, поступившим в УФНС России по Пензенской области;

ж) осуществление анализа и выработки мер по устранению типичных причин возникновения налоговых споров;

з) оформление и предъявление в арбитражные суды, и суды общей юрисдикции исков по всем основаниям;

и) осуществление защиты государственных интересов в арбитражных судах и судах общей юрисдикции;

к) ведение систематизированного учета актов законодательства, ведомственных нормативных актов ФНС России и Управления, а также иных нормативных актов, связанных с налогообложением и деятельностью налоговых органов;

л) анализ судебной практики применения налогового законодательства Российской Федерации, законодательства о государственной регистрации юридических лиц, о применении ККТ, валютного законодательства Российской Федерации, законодательства о привлечении к административной ответственности;

м) участие в подготовке и подготовка ответов на письменные запросы налогоплательщиков;

н) формирование установленной отчетности по предмету деятельности Отдела;

о) подготовка информационных материалов для руководства Инспекции по вопросам, находящимся в компетенции Отдела;

п) ведение в установленном порядке делопроизводства, хранение и сдача в архив документов Отдела.

Отдел для решения возложенных на него задач и функций имеет право:

а) вносить на рассмотрение начальнику Инспекции предложения по вопросам своей деятельности;

б) запрашивать и получать от отделов Инспекции согласно установленному порядку необходимые статистические, аналитические и другие данные, документы, заключения и иные сведения, необходимые для принятия решений по вопросам, отнесенным к компетенции Отдела;

в) взаимодействовать в установленном порядке с органами государственной власти, местного самоуправления, юридическими и

физическими лицами по вопросам, входящим в компетенцию Отдела;

г) подготавливать проекты приказов и других документов по вопросам, относящимся к компетенции Отдела;

д) давать заключения по проектам документов, представленным на заключение другими отделами Инспекции;

е) работать с документами отделов Инспекции для выполнения возложенных на Отдел задач;

ж) осуществлять иные права, предусмотренные законодательством Российской Федерации, законодательством субъекта Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, актами ФНС России и Управления.

Работа Отдела строится на основе планов работы Инспекции и Отдела, сочетания принципа единоначалия при решении вопросов служебной деятельности и персональной ответственности каждого государственного гражданского служащего отдела за состояние дел на порученном участке и за выполнение отдельных поручений.

План работы отдела утверждается начальником Инспекции.

Отдел решает возложенные на него задачи как непосредственно, так и во взаимодействии с другими отделами Инспекции на основе планов, составленных по направлениям работы Инспекции и соответствующими органами государственной власти и органами местного самоуправления, иными органами и организациями.

2.2 Анализ результатов деятельности правового отдела в части досудебного урегулирования налоговых споров на примере ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы

Одним из наиболее значимых аспектов деятельности налоговых органов является контрольная работа, направленная на администрирование процесса исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств. По

результатам контрольной работы производится доначисление налогов, неуплаченных налогоплательщиками самостоятельно, а также соответствующих пеней и штрафных санкций.

Налогоплательщики, не согласившиеся с выводами налоговых органов о необходимости уплаты доначисленных сумм, подают возражения. Если претензии налогоплательщиков обоснованы, то налоговые органы снимают часть своих требований при досудебном урегулировании споров: на стадии рассмотрения возражений или при последующей подаче жалоб [20, с. 132].

В качестве информационной базы анализа работы ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы служит форма статистической отчетности 3-НС «Сведения о результатах работы по урегулированию споров в досудебном порядке» за 2013-15 гг. (Приложения А, Б, В).

Отчет содержит информацию о результатах деятельности подразделений досудебного урегулирования налоговых споров налоговых органов ФНС России, в части урегулирования споров на стадии рассмотрения материалов налогового контроля, рассмотрения во внесудебном порядке жалоб (обращений) налогоплательщиков на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов, а также на акты ненормативного характера налоговых органов Российской Федерации.

Показатели отчета по форме N 3-НС формируются автоматически на основании данных следующих информационных ресурсов:

– «Журнал учета работы по досудебному урегулированию», утвержденный приказом Федеральной налоговой службы от 17.12.2006 N САЭ-3-08/844@ Об утверждении информационного ресурса «Журнал учета работы по досудебному урегулированию» (с учетом изменений и дополнений);

– «Камеральные налоговые проверки», утвержденный приказом Федеральной налоговой службы от 17.11.2003 N БГ-3-06/627@ «Об утверждении единых требований к формированию информационным ресурсам по камеральным и выездным налоговым проверкам» (с учетом изменений и дополнений);

– «Выездные налоговые проверки», утвержденный приказом Федеральной налоговой службы от 17.11.2003 N БГ-3-06/627@ «Об утверждении единых требований к формированию информационным ресурсам по камеральным и выездным налоговым проверкам» (с учетом изменений и дополнений);

– «Журнал учета заявлений/исков по делам с участием налоговых органов», утвержденный приказом Федеральной налоговой службы России от 22.05.2007 N ММ-3-14/320@ «Об утверждении информационного ресурса Журнал учета заявлений/исков по делам с участием налоговых органов» (с учетом изменений и дополнений).

Сведения формируются как по налогоплательщикам в целом, так и в разрезе категорий налогоплательщиков по признаку заявителя соответствующего реквизита каждого из разделов Журнала: 1 – юридическое лицо, 2 – индивидуальный предприниматель (в т.ч. главы крестьянских (фермерских) хозяйств), 3 – физическое лицо (в т.ч. нотариусы, занимающиеся частной практикой и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты).

Периодичность представления Сведений – квартальная.

Сведения формируются нарастающим итогом с начала года по состоянию на первое число месяца, следующего за отчетным периодом. Отчетные периоды: 3 месяца, 1-е полугодие, 9 месяцев и год [4].

В 2013 году количество актов налоговых органов, составленных по налоговым проверкам, было 1499 актов, из них 1006 актов приходились на камеральные налоговые проверки, 37 по выездным проверкам и 456 актов по иным формам налогового контроля (таблица 2.1).

В 2014 году количество актов налоговых органов увеличилось до 2062, из которых 1222 акта приходились на сегмент камеральных налоговых проверок, 25 на выездные налоговые проверки и 815 по иным формам налогового контроля.

В 2015 количество актов составляло 1813, из которых 1229 актов приходились на камеральные проверки, 25 по выездным проверкам и 815 по иным фактам налогового контроля.

Таблица 2.1 – Количество актов налоговых органов, составленных по налоговым проверкам в ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы за 2013-2015 гг.

Показатель	Год			Изменения 2015 г. к 2013 г.	
	2013	2014	2015	+/-	%
Количество актов налоговых органов, составленных по налоговым проверкам – всего, в том числе:	1499	2062	1813	314	120,9
по камеральным налоговым проверкам	1006	1222	1229	223	122,1
по выездным налоговым проверкам	37	25	26	-9	70,3
по результатам обнаружения фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях (ст. 101.4 НК РФ)	456	815	558	102	122,4

Как видно из таблицы 2.1, количество составленных актов о правонарушениях к 2015 году возросло на 314 акт (20,9%), по отношению к 2013 году. В разрезе камеральных проверок повышение составило 223 акта (22,1%), по выездным проверкам наоборот наблюдается снижение на 9 актов (29,7%), по иным нормам налогового контроля число актов увеличилось на 102 (22,4%).

Удельный вес нарушений выявленных в ходе камеральных проверок увеличился от 2013 года к 2015 году с 67% (1006/1499) до 67,8% (1229/1813). Удельный вес выездных проверок снизился с 2,5%, до 1,4% к 2015 году. По иным нормам налогового контроля наблюдается увеличение с 30,4% до 30,8% к 2015 году.

За 2013 год было оспорено всего 54 акта Инспекции на стадии рассмотрения материалов налоговых проверок на общую сумму 150 366 тыс. руб. (таблица 2.2). Из них:

– 49 актов по результатам камеральных налоговых проверок на сумму 133 268 тыс. руб.;

– 3 акта по результатам выездной налоговой проверки на сумму 17 013 тыс. руб.;

– 2 акта по иным формам налогового контроля на сумму 85 тыс. руб.;

Оспариваемая сумма в представленных возражениях всего составила 147 518 тыс. руб., из которой:

– 130 478 тыс. руб. по актам камеральных налоговых проверок;

– 16 955 тыс. руб. по актам выездных налоговых проверок;

– 85 тыс. руб. по иным формам налогового контроля.

За 2014 было оспорено всего 67 актов Инспекции на стадии рассмотрения материалов налоговых проверок на общую сумму 102 163 тыс. руб. Из них:

– 34 акта по результатам камеральной налоговой проверки на сумму 2 529 тыс. руб.;

– 14 актов по результатам выездной налоговой проверки на сумму 99 418 тыс. руб.;

– 19 актов по иным формам налогового контроля на сумму 216 тыс. руб.

Оспариваемая сумма в представленных возражениях всего составила 93 426 тыс. руб., из которой:

– 2 529 тыс. руб. по актам камеральных налоговых проверок;

– 90 681 тыс. руб. по актам выездных налоговых проверок;

– 216 тыс. руб. по иным формам налогового контроля.

За 2015 было оспорено всего 31 акт Инспекции на стадии рассмотрения материалов налоговых проверок на общую сумму 87 643 тыс. руб. Из них:

– 21 акт по результатам камеральной налоговой проверки на сумму 6 129 тыс. руб.;

– 10 актов по результатам выездной налоговой проверки на сумму 81 514 тыс. руб.

Оспариваемая сумма в представленных возражениях всего составила 58 885 тыс. руб., из которой:

– 6 129 тыс. руб. по актам камеральных налоговых проверок;

– 52 756 тыс. руб. по актам выездных налоговых проверок.

Таблица 2.2 – Количество оспоренных налогоплательщиками актов в ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы за 2013-15 гг.

Показатель	Год			Изменения 2015 г. к 2013 г.	
	2013	2014	2015	+/-	%
Количество актов налоговых оспоренных налогоплательщиками на стадии рассмотрения материалов налогового контроля – всего, в том числе:	54	67	31	-23	57,4
по камеральным налоговым проверкам	49	34	21	-28	42,9
по выездным налоговым проверкам	3	14	10	7	333,3
по результатам обнаружения фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях (ст. 101.4 НК РФ)	2	19	0	-2	–

Исходя из таблицы 2.2, можно утверждать о том, что количество поданных налогоплательщиками возражений в 2015 году по сравнению к 2013 году заметно снизилось с 54 возражений до 31 возражения, снижение на 42,6%.

Из них самое большое уменьшение количества наблюдается в сегменте камеральных проверок с 49 возражений в 2013 году до 21 в 2015 году, снижение на 57,1%.

По выездным проверкам, наоборот, наблюдается увеличение количества поданных возражений с 3 в 2013 году до 10 в 2015 году, рост на 233,3%.

Суммы, заявленные в возражениях, также снизились с 147 518 тыс. руб. в 2013 году до 58 885 тыс. руб. к 2015 году, снижение достигнуто за счет

снижение сумм выявленных при камеральных проверках. Где в 2013 году сумма составляла 130 478 тыс. руб., а в 2015 году всего лишь 6 129 тыс. руб.

Зато в сегменте выездных проверок, наблюдается обратная картина, в 2013 году сумма заявленных возражений составляла 16 995 тыс. руб., а к 2015 году она достигла отметки 52 756 тыс. руб. Это произошло за счет количества оспоренных выездных проверок, число которых достигло 10 в 2015 году против 3 в 2013 году.

Возражения по иным формам налогового контроля вовсе отсутствовали в 2015 году, наибольшее же их количество наблюдалось годом ранее, когда их количество составляло 19 на сумму 216 тыс. руб.

Из рассмотренных возражений в 2013 году удовлетворено частично и полностью 24 возражения на общую сумму 11 337 тыс. руб. (таблица 2.3).

Из которых:

– 12 возражений было удовлетворено в полном объеме на сумму 11 269 тыс. руб.

– 12 возражений было принято частично на сумму 68 тыс. руб.

В 2014 году из рассмотренных возражений удовлетворено частично и полностью 61 возражений на общую сумму 22 846 тыс. руб., из которых:

– 17 возражений было удовлетворено в полном объеме на сумму 1 521 тыс. руб.

– 44 возражений было принято частично на сумму 21 325 тыс. руб.

В 2015 году из рассмотренных возражений удовлетворено частично и полностью 26 возражений на сумму 2 787 тыс. руб.

Из таблицы 2.3 видно, что количество полностью удовлетворенных возражений от 2013 года к 2015 году по камеральным проверкам уменьшилось на 10 возражений (83,3%), а частично увеличилось с 11 возражений до 14, рост на 27,3%.

По выездным проверкам ситуация изменилась лишь по отношению к 2013 году, где количество удовлетворенных возражений равнялась нулю, а в

2014 и 2015 годах число удовлетворенных возражений было примерно одинаково 11 и 10, соответственно.

В сегменте иного налогового контроля удовлетворенных возражений в 2015 году не было, так отсутствовали соответствующие нарушения, а вот в 2014 году таких удовлетворенных возражений было 18, из которых 12 (66,7%) были удовлетворены полностью, а 6 (33,3%) частично.

Таблица 2.3 – Количество возражений, которые были частично и полностью удовлетворены ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы за 2013-15 гг.

Показатель	Год			Изменения 2015 г. к 2013 г.	
	2013	2014	2015	+/-	%
Количество решений налоговых органов, при вынесении которых доводы налогоплательщиков удовлетворены – всего, в том числе:	24	61	26	2	108,3
по камеральным налоговым проверкам:	23	32	16	-7	69,6
полностью	12	5	2	-10	16,7
частично	11	27	14	3	127,3
по выездным налоговым проверкам:	0	11	10	10	–
полностью	0	0	0	0	0
частично	0	11	10	10	–
по результатам обнаружения фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях (ст. 101.4 НК РФ):	1	18	0	-1	–
полностью	0	12	0	0	–
частично	1	6	0	-1	–

Также из таблицы 2.3 видно, что в 2015 году, налоговые органы в основном удовлетворяют возражения налогоплательщиков лишь частично, по камеральным проверкам в 2015 году их число составляло 14 из 16 (87,5%), по выездным проверкам и вовсе все 10 возражений (100%) удовлетворены

частично. Полностью удовлетворено лишь 2 (12,5%) возражения по камеральным проверкам.

В 2014 году тенденция примерно такая же из 32 возражений в сегменте камеральных проверок только 5 (15,6%) удовлетворены полностью и 27 (84,4%) удовлетворены частично. Все 11 возражений по выездным проверкам также удовлетворены лишь частично.

В 2013 году ситуация была несколько другая, там наблюдалось примерное равенство по удовлетворению возражений в сегменте камеральных проверок между 12 полностью удовлетворенными и 11 частично.

За 2013 год вынесено всего 54 решения по результатам рассмотрения материалов проверок, оспоренных путем представления возражений на общую сумму 176 709 тыс. руб., из них:

– 49 решений по актам камеральных налоговых проверок на сумму 157 199 тыс. руб.,

– 3 решения по актам выездных налоговых проверок на сумму 19 465 тыс. руб.;

– 2 решения по иным формам контроля на сумму 45 тыс. руб.

За 2014 вынесено всего 67 решений по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок, оспоренных путем представления возражений на общую сумму 80 538 тыс. руб., из них:

– 34 решения по актам камеральных налоговых проверок на сумму 1103 тыс. руб.,

– 14 решений по актам выездных налоговых проверок на сумму 79 409 тыс. руб.

– 19 решений по иным формам контроля на сумму 26 тыс. руб.

За 2015 вынесено всего 31 решение по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок, оспоренных путем представления возражений на общую сумму 82 558 тыс. руб., из них:

– 21 решений по актам камеральных налоговых проверок на сумму 5 817 тыс. руб.,

– 10 решений по актам выездных налоговых проверок на сумму 76 741 тыс. руб.

Соотношения количества поданных налогоплательщиками возражений и количества удовлетворенных возражений за 2013-15 гг. представлены на таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Анализ результатов рассмотрения возражений налогоплательщиков в количественном выражении в ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы за 2013-15 гг.

Показатель	Год			Изменения 2015 г. к 2013 г.
	2013	2014	2015	
Количество поданных налогоплательщиками возражений, шт.	54	67	31	-23
Количество удовлетворенных возражений налогоплательщиков, шт.	24	61	26	2
Показатель удовлетворенных возражений налогоплательщиков, %	44,3	91	83,9	39,6

Из таблицы 2.4 видно, что количество поданных налогоплательщиками возражений в 2015 году уменьшилось на 23 (43,6%) по отношению к 2013 году.

Количество удовлетворенных возражений в 2015 году увеличилось на 2 (8,3%) возражения по отношению к 2013 году, а вот по отношению к 2014 году, оно уменьшилось на 35 (57,4%) возражений.

Количественный показатель удовлетворенных возражений в 2015 году возрос на 39,6% по отношению к 2013 году и составил 83,9%.

Увеличение количественного показателя в 2015 году произошло в связи с большим количеством представленных налогоплательщиками ходатайств о применении смягчающих налоговую ответственность обстоятельств.

Соотношения сумм оспариваемых налогоплательщиками в возражениях и сумм удовлетворенных в возражениях за 2013-15 гг. представлены на таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Анализ результатов рассмотрения возражений налогоплательщиков в суммовом выражении в ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы за 2013-15 гг.

Показатель	Год			Изменения 2015 г. к 2013 г.
	2013	2014	2015	
Оспариваемые суммы представленные в возражениях, тыс. руб.	147 518	93 426	58 885	-88 633
Суммы, удовлетворенные в возражениях, тыс. руб.	11 337	22 846	2 787	-8550
Показатель удовлетворенных возражений, %	7,7	24,4	4,7	-3,0

Согласно таблице 2.5, оспариваемые суммы представленные в возражениях за 3 предыдущих года снизились с 147 518 тыс. руб. в 2013 году до 58 885 тыс. руб. в 2015 году.

Суммы, удовлетворенные в возражениях в 2015 году снизились на 8 550 тыс. руб. по отношению к 2013 году и составили 2 787 тыс. руб.

Суммовой показатель удовлетворенных возражений в 2015 году уменьшился на 3% по отношению к 2013 году и составил 4,7%.

Основными причинами удовлетворения требований налогоплательщиков по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок и поступивших возражений налогоплательщиков явилось применение обстоятельств, смягчающих налоговую ответственность и получение дополнительных документов в ходе мероприятий дополнительного налогового контроля, которые ранее не были рассмотрены налоговым органом.

1. Применение в отдельных случаях обстоятельств, смягчающих ответственность.

В 2015 году пятнадцатью налогоплательщиками представлены письменные ходатайства о снижении штрафа по 22 актам налоговых проверок на сумму 7 706 тыс. руб.

По двум актам выездной налоговой проверки, Инспекцией без заявлений (ходатайств) налогоплательщиков ООО «С», ООО «П» о применении,

обстоятельств смягчающих ответственность при рассмотрении материалов проверки были установлены данные обстоятельства и снижен размер штрафа в два раза. Оспариваемая сумма штрафа составила 531 тыс. руб.

Основанием для привлечения к ответственности за налоговые правонарушения послужило не представление в установленный срок в налоговый орган налоговых деклараций и неуплата налога в результате занижения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций.

Налогоплательщики с выводами, изложенными в актах согласны, и при вынесении решения просили снизить размер штрафа, учитывая при этом обстоятельства смягчающие ответственность: правонарушение совершено впервые, тяжелое материальное положение организации, налоги по акту уплачены, отсутствие умысла, правонарушение не нанесло ущерба бюджету.

Позиция Инспекции.

В силу п. 4 ст. 112 НК РФ обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливается судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

Перечень обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщика, приведен в статье 112 НК РФ, однако он не является исчерпывающим.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 112 НК РФ налоговые органы имеют право признавать смягчающими ответственность налогоплательщика и иные обстоятельства.

Согласно п. 3 ст. 114 НК РФ при наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Налогового Кодекса Российской Федерации за совершение налогового правонарушения.

Применение смягчающих обстоятельств является правом, а не обязанностью налогового органа или суда.

Налоговым органом при принятии решения рассматриваются только те обстоятельства, смягчающие ответственность, которые заявлены налогоплательщиком.

Принимая во внимание то, что налоговые правонарушения совершены налогоплательщиками впервые, наличие умысла в совершенном правонарушении не установлено, поскольку налоговые декларации были представлены, и налог был оплачен, правонарушение не нанесло ущерба бюджету, учитывая принцип соразмерности и справедливости при назначении наказания, Инспекция посчитала возможным применить п. 3 ст. 114 НК РФ.

При вынесении решений Инспекция руководствовалась судебной практикой: Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 06.02.2015 г. № Ф 06-19509/2013, от 16.10.2014 № А 55-2716\2014, Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 22.04.2015 № Ф 05-4368\2015, Постановлении Президиума ВАС РФ от 10.12.2013 № 11209/2013.

Решения о привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений приняты с учетом заключений.

Ходатайства о снижении штрафа налогоплательщиков частично удовлетворены на общую сумму 6 326 тыс. руб.

2. Получение дополнительных документов в ходе мероприятий дополнительного налогового контроля, которые ранее не были рассмотрены налоговым органом:

1) ООО УО «Ж» представило возражение на акт камеральной налоговой проверки на сумму 300 тыс. руб.

Из анализа положений статей 169, 171, 172 НК РФ следует, что основанием для предъявления к вычету сумм налога является соблюдение налогоплательщиком совокупности следующих условий: услуги должны быть оказаны, НДС принят к учету и оплачены поставщику, счета-фактуры должны

соответствовать требованиям пунктов 5, 6 статьи 169 НК РФ, а факт оплаты подтверждаться соответствующими документами.

ООО УО «Ж» 06.11.2014 г. представило уточненную налоговую декларацию по НДС за 3 квартал 2014 г. в ИФНС по Ленинскому району г. Пензы, согласно которой сумма налога, подлежащая возмещению из бюджета, составила 300 426 руб.

Основанием для предъявления к возмещению сумм НДС явилось отнесение затрат, полученных от представления коммунальных услуг населению на убытки.

ООО Управляющая организация «Ж» осуществляет функции управления МКД на основании договоров управления, заключенных с собственниками помещений. В соответствии с заключенными договорами управления управляющая организация предоставляет услуги ГВС, электроснабжения, ХВС, канализации собственникам и нанимателям помещений за установленную плату на основании выставленных счетов-квитанций.

В нарушение положений статей 171, 172 Налогового Кодекса Российской Федерации налогоплательщиком необоснованно включены в состав налоговых вычетов суммы НДС в размере – 300 426 руб.

В 3 квартале 2014 года ООО «Ж» по книге продаж отражена реализация коммунальных услуг населению в объемах меньших, чем данные услуги приобретены у ресурсоснабжающих организаций. В книге продаж по строкам квартиросъемщик отражены суммы налога, исчисленные при реализации услуг населению в размере 3596706,74 руб., по ставке 18/118.

Проверкой установлено, что отрицательный финансовый результат в 2014 году складывается во всех многоквартирных домах, оборудованных общедомовыми приборами учета.

В ходе дополнительных мероприятий налогового контроля в подтверждение данного факта управляющей организацией представлены документы, подтверждающие объемы коммунальных услуг реализованных населению на данную сумму.

Также, налогоплательщик к возражениям дополнительно представил документы, которыми подтвердил реализацию ресурсов населению в меньших объемах, чем приобретенной у поставщика, управляющей организацией в разрезе по каждому месяцу (июль, август, сентябрь 2014).

Рассмотрев в совокупности все материалы камеральной проверки и документы, полученные в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля, Инспекция удовлетворила возражения налогоплательщика в полном объеме.

В силу положений ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Убыток, полученный налогоплательщиком в связи с разницей между расходами по приобретению электроэнергии и доходами в виде возмещения по тарифам для потребителей-граждан, можно учесть для целей налогообложения при условии соответствия критериям, установленным ст. 252 НК РФ.

Таким образом, причиной сложившегося отрицательного финансового результата в многоквартирных домах, оборудованных общедомовыми приборами учета, явилось то, что объемы реализации коммунальных услуг собственникам помещений МКД, рассчитанные в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 06.05.2011 № 354, меньше объемов коммунальных услуг, приобретаемых Управляющей организацией у ресурсоснабжающих организаций.

С учетом установленного, для подтверждения права на применение налоговых вычетов ООО Управляющая организация «Ж» в материалы проверки представлены все необходимые документы: счета-фактуры, договоры, книги покупок, акты-расчеты, подтверждающие начисления и расходы коммунальных ресурсов по домам за июль- сентябрь 2014.

Данная позиция подтверждается судебной практикой в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 08.10.2010 по делу № А55-26988\2009, ФАС

Уральского округа от 08.12.2010 по делу № Ф09-10415\10-С2, ФАС Северо-Кавказского округа от 13.04.2012 по делу № А 01-1386\2011.

Решение об отказе в привлечении ООО УО «Ж» к ответственности за совершение налогового правонарушения принято с учетом заключения.

2) ПАО КБ «У» представлены письменные возражения на акт камеральной налоговой проверки на сумму 1 тыс. руб.

По результатам проведения проверок предлагается привлечь налогоплательщиков к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 119 НК РФ.

Налогоплательщики с выводами актов проверок не согласны в связи с тем, что налоговая отчетность налогоплательщиками отправлена посредствам телекоммуникационным каналам связи, о чем свидетельствуют квитанции об отправке электронного файла 27.03.2015.

Позиция Инспекции.

В соответствии с п. 2 ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде.

В соответствии с п. 3 ст. 289 НК РФ налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций за отчетный период 2014 по сроку не позднее 28.03.2015.

Нарушение налогоплательщиком этой обязанности образует состав правонарушения, предусмотренный пунктом 1 статьи 126 НК РФ, и влечет взыскание штрафа.

Проверкой установлено, что налоговая декларация по налогу на прибыль организаций за 2014. была представлена налогоплательщиком в Инспекцию по телекоммуникационным каналам связи 01.04.2015 г.

Согласно п. 1 ст. 119 Кодекса непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы налоговой декларации влечет взыскание штрафа.

Таким образом, в данной норме установлена ответственность за определенный состав правонарушения – непредставление налогоплательщиком

в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации и документов и иных сведений в налоговый орган.

Налогоплательщиками в Инспекцию представлены подтверждение даты отправки отчетности, извещение о получении электронного документа.

В ходе рассмотрения материалов проверок, представленных налогоплательщиком возражений по акту проверки и документов, установлено, что налоговая декларации по налогу на прибыль налогоплательщиком была направлена в налоговый орган своевременно 27.03.2015, но в связи с тем, что в приемном комплексе ФНС ГПЗ производились профилактические работы по обновлению программного обеспечения, отправленная 27.03.2015 отчетность не прошла обработку. После чего 01.04.2015 налогоплательщик повторно отправил налоговую отчетность.

В соответствии со статьей 109 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

– отсутствие события налогового правонарушения;

– отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

– совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;

– истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Учитывая данные обстоятельства, Инспекция посчитала, что вина налогоплательщиков в несвоевременном представлении налоговой декларации отсутствует, поскольку обязанность по предоставлению налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиками была исполнена в установленный законом срок.

Решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения приняты с учетом экспертного заключения.

Возражения налогоплательщика удовлетворены в полном объеме на сумму 1 тыс. руб.

За 2015 в УФНС России по Пензенской области поступило 28 жалоб на действия (бездействия) должностных лиц ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы по вопросам применения налогового законодательства РФ о налогах и сборах (таблица 2.6).

Из которых 26 жалоб рассмотрено УФНС, 2 жалобы находятся в стадии рассмотрения.

Пять жалоб УФНС удовлетворены на сумму 10 196 тыс. руб., 21 жалоба УФНС оставлена без удовлетворения на сумму 67 676 тыс. руб.

Таблица 2.6 – Анализ результатов рассмотрения жалоб, поданных налогоплательщиками в УФНС России по Пензенской области на действия (бездействия) должностных лиц ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы за 2013-15 гг.

Процессы по жалобам	Год			Изменения 2015 г. к 2013 г.	
	2013	2014	2015	+/-	%
Поступило	40	20	28	-12	70
Рассмотрено	38	18	26	-12	68,4
Удовлетворены–всего, из них:	24	1	5	-19	20,8
частично	23	1	4	-19	17,4
полностью	1	0	1	0	100
не удовлетворены	14	17	21	7	150

Согласно таблице 2.6, количество поступивших жалоб в УФНС России по Пензенской области в 2015 году снизилось на 12 (70%), по отношению к 2013 году, где их количество равнялось 40 жалобам.

Рассмотренных в 2015 году жалоб было 26 (92,9%) из 28 поступивших, по отношению к 2013 году процент рассмотренных жалоб уменьшился на 3,1%, тогда он равнялся 95% (38 из 40).

Количество удовлетворенных жалоб в 2015 году равнялось 5, что на 19 (79,2%) жалоб меньше, чем было в 2013 году, где их было 24.

УФНС России по Пензенской области, удовлетворяет жалобы в основном лишь частично, в 2013 году процент частично удовлетворенных жалоб составил 95,8% (23 из 24), в 2014 году 100% (1 из 1), в 2015 году 80% (4 из 5). Полностью удовлетворенных жалоб за 3 последних года было всего две, одна в 2013 году и одна в 2015 году.

Количество неудовлетворенных жалоб возросло от 14 жалоб в 2013 году к 21 жалобе в 2015 году, рост на 50%.

Оспариваемая сумма по рассмотренным жалобам за 2015 год по сравнению с аналогичным периодом 2013 года уменьшилась на 102 307 тыс. руб. и составила 91 037 тыс. руб.

2.3 Проблемы и направления совершенствования механизма досудебного урегулирования налоговых споров

Проблемы, существовавшие ранее, в функционировании системы досудебного разрешения налоговых споров во многом переняты новым структурным подразделением органов ФНС в России.

Те недочёты, на которые указывали аналитики в функционировании той системы, так и остались неисправленными. Рекомендовалось контрольную структуру организовать в рамках вышестоящего органа – Министерства финансов, однако сделано все наоборот – налоговики контролируют налоговиков.

О слабой развитости и неэффективности досудебного порядка разрешения споров говорится в последнее время очень много.

О необходимости его совершенствования высказывался даже Президент Российской Федерации В.В. Путин, отметивший, что «необходимо развивать широко зарекомендовавшие себя в мире методы досудебной практики», имея в виду досудебное урегулирование споров посредством переговоров и мирных

соглашений, а также альтернативные способы разрешения конфликтов [19, с. 121].

Между тем процедура досудебного урегулирования налоговых споров, вызывает много обоснованных нареканий.

Попытаемся выделить и дать характеристику основным проблемам, которые необходимо решить для повышения эффективности досудебного порядка рассмотрения налоговых споров.

С 1 января 2009 г. налогоплательщик может обжаловать решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в суде только после того, как оно будет обжаловано в вышестоящем налоговом органе.

Следовательно, работы у инспекторов, отделов налогового аудита прибавилось. Одной из основных проблем является недостаток кадров, обладающих необходимыми профессиональными навыками для досудебного урегулирования налоговых споров. Справиться с таким большим количеством обращений оказалось достаточно сложно. Налогоплательщики стали более компетентны. Резко увеличилось количество жалоб на действия или бездействие инспекторов. При той текучести кадров, которая существует в ФНС России, руководство службы не может обеспечить качественный состав инспекторов. «Половину дел, решение по которым принято не в нашу пользу, мы проигрываем не потому, что налогоплательщик прав, а из-за того, что мы не можем доказать его неправоту», — утверждает О.Д. Хороший (начальник отдела налогового аудита в УФНС России г. Челябинска). Очевидно, что в такой ситуации сложно говорить о какой-то объективности со стороны инспекторов, которым придётся оценивать работу своих младших коллег [26, с. 4].

Еще одной проблемой является то, что многие налогоплательщики не верят в объективность решения вышестоящего налогового органа, считают досудебное урегулирование пустой тратой времени и сразу обращаются в суд.

Здесь важна психологическая сторона вопроса. Налогоплательщик всегда опасается незаконных дополнительных санкций со стороны налогового органа, и небезосновательно. Например, ошибочно закрыли расчетный счёт. Чтобы он снова заработал, требуется выполнить ряд установленных НК РФ процедур. Тем более для того, чтобы обжаловать решение в вышестоящем налоговом органе, жалоба подаётся в свою же инспекцию.

Отделы налогового аудита сегодня все-таки подчиняются руководству инспекции, а это сказывается на их объективности при рассмотрении жалоб налогоплательщиков.

Налоговые отношения в современных условиях характеризуются высокой степенью конфликтности, что обусловлено активно развивающимся российским законодательством о налогах и сборах, сложностью национальной системы налогообложения, неоднозначным толкованием налоговых норм, наличием неясностей в формальной (оформительской) стороне вопроса, что неминуемо ведет к возникновению в системе налогового права большого количества споров и противоречий. Как следствие, такое большое число спорных вопросов служит причиной необходимости контроля данной сферы отношений.

В качестве направлений реформирования данного способа разрешения споров предлагаются различные варианты. В частности в данной сфере можно обозначить:

1. Формирование государственного органа вне структуры Федеральной налоговой службы России. Существующий в настоящее время порядок рассмотрения Управлением ФНС России налогового спора, связанного с обжалованием решения (действия) Инспекции ФНС России, приводит к тому, что вышестоящий налоговый орган, как правило, оставляет в силе решение нижестоящего.

2. Образование в России квазисудебного института, занимающегося рассмотрением налоговых споров, как альтернатива идее учреждения специализированных (налоговых) судов.

3. Совершенствование правовых норм, регулирующих досудебный порядок рассмотрения налоговых споров при одновременном формировании специализированного органа в рамках структуры ФНС России.

Досудебное урегулирование налоговых споров специализированными подразделениями в системе налоговых органов позволяет доводить до судебной стадии разрешения спора только обоснованные и законные решения. Вопросы, которые можно урегулировать быстро (невыдача справок, незаконные отказы в возврате налогов, неисполнение судебных решений и т.п.), не должны доводиться до судебного разбирательства. Кроме того, есть споры, которые с учетом складывающейся судебной практики, а также всех имеющихся материалов, не имеют судебной перспективы. В этих случаях акты налоговых органов должны отменяться, а налоговые органы должны оперативно реагировать на отмену своих решений: проводить контрольные мероприятия более качественно, формировать обзоры судебной практики, обучать сотрудников [26, с. 5-6].

Целевые ориентиры, которые ставит перед собой ФНС в этом направлении, нашли отражение в Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013—2018 годы.

Одним из самых актуальных вопросов повышения качества функционирования данного механизма, является развитие налогового консультирования. Исторически сложилось, что в России основополагающим принципом построения многих общественных отношений, в том числе и отношений в области налогового права, считается принцип властности. Практика взаимодействия публичных и частных интересов в налоговой сфере показывает, что отношения между налоговым органом и налогоплательщиком нередко можно назвать враждебными. Несмотря на то, что в последнее время реализованы некоторые шаги для реализации партнерской модели взаимоотношений между участниками налоговых правоотношений, данный механизм должен совершенствоваться. Формирование результативных

институтов взаимодействия государства и бизнеса в России представляет собой одно из важнейших условий создания эффективной экономической политики, повышения конкурентоспособности страны, роста инвестиционной и инновационной активности, а также развития социальной инфраструктуры. Рассмотренный механизм досудебного урегулирования налоговых споров способствует развитию налоговых правоотношений в духе партнерства. Сотрудничество, построенное на взаимном доверии, консультировании, достижении соглашений, имеет свое эффективное применение в сфере административного права, о чем свидетельствует опыт многих зарубежных стран. Такие подходы при разрешении конфликтных ситуаций в сфере налогового права способствуют развитию предпринимательской деятельности, формируют благоприятный инвестиционный климат, являются выгодными для государственного бюджета, а также для налоговых органов и судов [26, с. 7].

Стратегической целью досудебного урегулирования является развитие внесудебных механизмов урегулирования налоговых споров, позволяющих добиваться разрешения налоговых споров без участия суда, в том числе развитие примирительных процедур, иных внесудебных процедур, позволяющих устранить конфликтные ситуации при обращении в Федеральную налоговую службу без необходимости подачи письменной жалобы. Также требуется повышение прозрачности процедуры рассмотрения жалоб, упрощение способов взаимодействия, создание условий и стимулов для разрешения споров во внесудебном порядке.

Достижение стратегической цели означает реализацию качественно нового подхода к системе урегулирования налоговых споров, обеспечивающего:

а) контроль за законностью и обоснованностью решений, вынесенных нижестоящими налоговыми органами;

б) достижение высокой эффективности и объективности разрешения налоговых споров;

в) создание информационно-аналитических баз решений, вынесенных по результатам рассмотрения жалоб, анализ судебной практики по налоговым спорам, перешедшим в судебную стадию разрешения;

г) сокращение потенциальных причин возникновения налоговых споров (предотвращение налоговых споров);

д) развитие примирительных процедур;

е) максимальная оперативность и комфортность разрешения налоговых споров во внесудебном порядке;

ж) совершенствование информирования налогоплательщиков о процедуре досудебного урегулирования налоговых споров, ее преимуществах;

з) мотивация налогоплательщиков к внесудебному разрешению налоговых споров;

и) широкое использование современных информационных технологий [3].

Рекомендации по дальнейшему развитию процедуры досудебного разрешения налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации предполагают:

– дальнейшее сокращение количества жалоб, подаваемых в налоговые органы, в связи с принятием решений по результатам налоговых проверок или в связи с действиями (бездействием) должностных лиц налоговых органов;

– снижение нагрузки на судебную систему;

– совершенствование нормативно-правовой базы, своевременная подготовка предложений по изменению налогового законодательства;

– разработку дифференцированных механизмов разрешения налоговых споров (в зависимости от стадии, универсальный и упрощенный порядок, мировое соглашение и т.д.);

– совершенствование интернет-сервисов, облегчающих подачу жалоб и отслеживание стадий их рассмотрения, развитие электронных сервисов и услуг;

– информирование налогоплательщиков о преимуществах досудебного порядка разрешения налоговых споров перед судебным разбирательством.

– использование механизма обратной связи посредством текущего анкетирования налогоплательщиков;

– надлежащее и оперативное реагирование на допущенные ведомственные нарушения с целью повышения качества налогового администрирования;

– создание информационных баз с основными положениями и позициями решений по жалобам, а также сводными аналитическими материалами, в том числе, по результатам оперативного анализа судебной практики;

– постоянный мониторинг и анализ содержания налоговых споров, проблем в организации деятельности территориальных налоговых органов;

– развитие института профессионального налогового консультирования.

Также в качестве рекомендаций по вопросам, направленным на совершенствование механизма досудебного урегулирования налоговых споров требуется:

1. Уточнить пункт 2 Рекомендаций о порядке взаимодействия налоговых органов и их структурных подразделений от 26.12.2013. № СА-4-9/23437@, в части увеличения срока направления документов, которые должны быть приложены к заключению по жалобе (заявлению).

2. Увеличить срок для представления возражений и других документов для рассмотрения в отдел досудебного урегулирования споров Управления, установленный письмом ФНС России от 29.10.2014 № СА-5-9\1387@.

Предложенные направления совершенствования налогового законодательства в части досудебного урегулирования налоговых споров не являются исчерпывающими. Формирование действительно эффективного досудебного порядка разрешения налоговых споров требует полного и всестороннего его исследования, на основе которого могут быть сформулированы другие предложения по повышению внесудебных процедур разрешения налоговых споров.

Таким образом, во второй главе бакалаврской работы была рассмотрена структура ИФНС России по Ленинскому району, были рассмотрены задачи,

функции и права правового отдела ИФНС России по Ленинскому району, был проведен анализ результатов деятельности правового отдела в части досудебного урегулирования налоговых споров, а также были выявлены проблемы процедуры досудебного урегулирования налоговых споров, и предложены направления совершенствования механизма досудебного урегулирования налоговых споров.

Заключение

В данной бакалаврской работе была исследована тема досудебного урегулирования налоговых споров на примере ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы.

Для достижения поставленной цели, были решены следующие задачи:

– раскрыта сущность и характеристика налоговых споров;

– описана процедура досудебного урегулирования налоговых споров;

– рассмотрена структура ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы;

– рассмотрены роль и функции правового отдела в ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы;

– проанализированы результаты деятельности правового отдела в части досудебного урегулирования налоговых споров;

– выявлены проблемы в процедуре досудебного урегулирования налоговых споров;

– предложены рекомендации по усовершенствованию механизма досудебного урегулирования налоговых споров.

В современных условиях налогоплательщики все более активно взаимодействуют с налоговыми органами. Одним из видов такого взаимодействия является досудебное урегулирование налоговых споров.

Налоговый спор следует понимать как конфликтное публичное правоотношение, связанное с уплатой налогов, сборов и иных налоговых платежей, направленное на защиту интересов налогоплательщика, с одной стороны, и публичных финансовых интересов государства и муниципальных образований, выражаемых посредством установления и сбора налогов, сборов и иных обязательных налоговых платежей, с другой

Налоговые споры с налоговыми органами возникают, как правило, в связи с несогласием налогоплательщиков с результатами проведенных в

отношении них контрольных мероприятий, а также из неправомерных действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов.

Из содержания понятия налоговый спор выделяются обязательные элементы: стороны налогового спора, предмет и основание.

Под сторонами налогового спора понимаются все лица, принимающие участие в налоговом споре, т.е. и те, между кем возникает налоговый спор, и те, кто уполномочен рассматривать и принимать властное решение, разрешающее налоговый спор по существу.

Предмет налогового спора – установление законности правового акта или действия (бездействия) субъектов налогового спора.

Основанием налогового спора, возникающего по инициативе налогоплательщиков, является предполагаемое указанными лицами нарушение их прав в результате издания налоговых актов нормативного и ненормативного характера, совершения налоговыми или таможенными органами, их должностными лицами действия или бездействия.

Основанием же налогового спора, возникающего по инициативе налоговых органов, является неисполнение либо иное нарушение налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами своих обязанностей, которые предусмотрены законодательством о налогах и сборах.

Под досудебным урегулированием налогового спора понимается законодательно установленный порядок разрешения налоговых споров вышестоящим налоговым органом.

Субъектами досудебного урегулирования налоговых споров являются на стороне подконтрольного субъекта – налогоплательщик (налоговый агент), на стороне властного субъекта – налоговый орган, таможенный орган при перемещении товаров через таможенную границу РФ в части налога на добавленную стоимость.

Возможность разрешения налоговых споров в досудебном порядке появилась в связи с принятием решения о создании в системе налоговых органов Российской Федерации специальных подразделений налогового

аудита, в компетенцию которых входит исключительно внутриведомственное досудебное разбирательство.

В настоящее время налоговая служба развивается по пути создания наиболее благоприятных условий взаимодействия с налогоплательщиком при строгом соблюдении законодательства.

Налоговым кодексом РФ закреплена возможность досудебного урегулирования налоговых споров на нескольких этапах:

1) подача привлекаемым к ответственности лицом письменных возражений на акт налогового контроля, а также участие налогоплательщика либо его представителя в рассмотрении материалов налогового контроля;

2) обжалование решений налоговых органов, а также действий (бездействия) их должностных лиц в вышестоящем налоговом органе.

Порядок подачи и рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) включает в себя следующие этапы:

1 этап. Подготовка и подача жалобы (апелляционной жалобы).

Жалоба (апелляционная жалоба) оформляется в соответствии с требованиями Налогового кодекса Российской Федерации.

2 этап. Передача налоговым органом жалобы (апелляционной жалобы) в вышестоящий налоговый орган.

Жалоба (апелляционная жалоба) подается через налоговый орган, чьи документы, действия или бездействие обжалуются, который в течение 3 дней со дня поступления такой жалобы (апелляционной жалобы) направляет её со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

3 этап. Рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящим налоговым органом.

Жалоба (апелляционная жалоба) на решение о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенное по результатам проведения налоговой проверки, рассматривается вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца со дня получения

такой жалобы (апелляционной жалобы). Указанный срок может быть продлён не более чем на один месяц.

Жалоба на иные решения налогового органа, а так же действия и бездействие рассматривается вышестоящим налоговым органом в течение 15 рабочих дней со дня её получения. Указанный срок может быть продлён не более чем на 15 рабочих дней.

По итогам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящий налоговый орган принимает одно из следующих решений:

а) оставляет жалобу (апелляционную жалобу) без удовлетворения;

б) отменяет акт налогового органа ненормативного характера;

в) отменяет решение налогового органа полностью или частично;

г) отменяет решение налогового органа полностью и принимает по делу новое решение;

д) признает действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и выносит решение по существу.

4 этап. Уведомление лица о принятом вышестоящим налоговым органом решении по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы).

Решение налогового органа по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вручается или направляется лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение трёх рабочих дней со дня его принятия.

5 этап. Исполнение или обжалование принятого вышестоящим налоговым органом решения по жалобе (апелляционной жалобе).

Принятое вышестоящим налоговым органом решение по жалобе (апелляционной жалобе) вступает в силу со дня его принятия и подлежит исполнению.

Относительными преимуществами досудебного порядка является:

1) экономия времени – более быстрый способ урегулирования конфликтов;

2) экономия средств – благодаря отсутствию государственной пошлины, сокращению судебных издержек.

Досудебный порядок призван, оперативно устранять очевидные нарушения прав и интересов граждан и организаций, тем самым, осуществляется контроль качества работы налоговых органов через жалобы и заявления налогоплательщиков. Анализ сообщений и заявлений налогоплательщиков о трудностях, с которыми они сталкиваются в налоговых правоотношениях, и обобщение результатов рассмотрения возражений и жалоб по заявленным фактам нарушения их прав, позволяют своевременно информировать руководство налоговых органов о наличии проблем в практике применения законодательства о налогах и сборах, вырабатывать предупреждающие действия, направленные на снижение случаев нарушения прав налогоплательщиков.

Согласно анализу, проведенному в п. 2.2 выпускной квалификационной работы, можно утверждать, что количество поданных налогоплательщиками возражений в налоговую службу в 2015 году уменьшилось на 23 (43,6%), по отношению к 2013 году.

Суммы, заявленные в возражениях, также имели тенденцию на уменьшения с 147 518 тыс. руб. в 2013 году до 58 885 тыс. руб. в 2015 году, снижение на 88 633 тыс. руб. (60%).

Из этих цифр видно, что налогоплательщики все реже подают возражения в налоговые органы, это произошло в связи тем, что количество камеральных и выездных проверок в 2015 году снизилось, а их качество при этом повысилось.

Количественный показатель удовлетворенных возражений в 2015 году равнялся 83,9% (26 из 31), что на 39,6% больше чем было в 2013 году, где оно равнялся 44,3% (24 из 54).

Эти цифры говорят нам о том, что ИФНС России по Ленинскому району г. Пензы в 2015 году встает на сторону налогоплательщиков чаще, чем это было двумя годами ранее.

Показатель удовлетворенных жалоб в УФНС России по Пензенской области на действия (бездействия) должностных лиц ИФНС России по

Ленинскому району г. Пензы в 2015 году равнялся 19,3% (5 из 26), что на 43,8% меньше чем было в 2013 году, где их было 63,1% (24 из 38).

Со стороны УФНС России по Пензенской области, наоборот, наблюдается снижение процента удовлетворенных жалоб, что говорит нам о том, что УФНС России по Пензенской области чаще принимает сторону нижестоящей инспекции, нежели позицию налогоплательщиков.

Рекомендации по дальнейшему развитию процедуры досудебного разрешения налоговых споров предполагают:

– дальнейшее сокращение количества жалоб, подаваемых в налоговые органы, в связи с принятием решений по результатам налоговых проверок или в связи с действиями (бездействием) должностных лиц налоговых органов;

– снижение нагрузки на судебную систему;

– совершенствование нормативно-правовой базы, своевременная подготовка предложений по изменению налогового законодательства;

– совершенствование интернет-сервисов, облегчающих подачу жалоб и отслеживание стадий их рассмотрения, развитие электронных сервисов и услуг;

– надлежащее и оперативное реагирование на допущенные ведомственные нарушения с целью повышения качества налогового администрирования;

– создание информационных баз с основными положениями и позициями решений по жалобам, а также сводными аналитическими материалами, в том числе, по результатам оперативного анализа судебной практики;

– постоянный мониторинг и анализ содержания налоговых споров, проблем в организации деятельности территориальных налоговых органов;

– развитие института профессионального налогового консультирования.

Список литературы

1. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации // Инф. система «Консультант плюс» – 2016 – 26 апр.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) // Инф. система «Консультант плюс» – 2016 – 5 мая.
3. Приказ Федеральной налоговой службы от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013-2018 годы» // Инф. система «Консультант плюс» – 2016 – 8 апр.
4. Приказ ФНС России от 25.12.2014 N ММВ-7-1/674@ «Об утверждении форм статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы на 2015 год» // Инф. система «Консультант плюс» – 2016 – 6 фев.
5. Федеральный закон от 01.05.2016 N 130-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Инф. система «Консультант плюс» – 2016 – 6 мая.
6. Абакумова О.А. Развитие примирительных процедур как альтернативного способа разрешения налоговых споров // Казанский педагогический журнал. 2015. №6-1. С. 216–219.
7. Айтхожина Г.С. Совершенствование налогового администрирования в России: от концепции к механизму досудебного урегулирования споров // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». 2013. №4. С. 152–155.
8. Артемьева Ю.А. Особенности производства по жалобам налогоплательщика // Теория и практика общественного развития. 2012. №4. С. 368–371.

9. Арутюнова О.Л. Порядок и сроки подачи жалоб претерпели значительные изменения // Налоговая политика и практика. 2013. № 9(129). С. 8–11.

10. Аршинов И.В. Налоговый аудит как внутренний аудит налоговых органов // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2014. 6-1. С. 67–70.

11. Белобородова А.С. Перспективы в развитии досудебного урегулирования налоговых споров в Российской Федерации // Экономика, управление и инвестиции. 2013. № 2(2) С. 12–15.

12. Беляева М.А. Процедура досудебного обжалования налоговых споров будет совершенствоваться // Налоговая политика и практика. 2013. № 3 (123). С. 12–15.

13. Беляева М.А. Процедуры досудебного урегулирования — не избежать // Налоговая политика и практика. 2012. № 3(111). С. 6–7.

14. Боброва А.В. Причины и предотвращения налогового судопроизводства // Вестник экономики, права и социологии. 2014. №4. С 19–25.

15. Залибекова Д.З. Аспекты рассмотрения налоговых споров // Теория и практика общественного развития. 2014. №18. С. 72–73.

16. Калинина И.А. Налоговый спор в аспекте гарантий прав налогоплательщиков // Ленинградский юридический журнал. 2015. №1(39). С. 1–10.

17. Каманин В.И. Перспективы ведения обязательного досудебного урегулирования налоговых споров // Проблемы современной науки и образования. 2015. №7(37). С. 1–2.

18. Конюхова А.А. Разрешение налоговых споров в России и Германии (анализ особенностей правового регулирования) // Вестник МГИМО Университета. 2015. №2(41). С. 224–228.

19. Кузнецова З.П. Проблемы досудебного урегулирования налоговых споров в Российской Федерации // Теория и практика сервиса: экономика, социальная сфера, технологии. 2013. № 3 (17). С. 121–129.

20. Малахаткина Е.В. Тенденции совершенствования налогового контроля // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. 2013. №5. С. 131–134.

21. Махрова Е. Н. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров: преимущества и недостатки // Информационная Мордовия. 2015. № 2 (31). С. 1–5.

22. Ситалиев М.Т. Налоговая медиация в России: современное положение // Законность и правопорядок в современном обществе. 2015. №25. С. 98–100.

23. Соловьев К.А. Досудебное урегулирование налоговых споров // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2013. №6 (141) С. 1–5.

24. Студенцов А.В. Значение, особенности, плюсы и минусы досудебного урегулирования споров // Евразийская адвокатура. 2014. С 74–82.

25. Угрюмова М.А. Статистика и основные причины возникновения налоговых споров // Транспортное дело России. 2012. №2. С. 3–5.

26. Федосеева С.А. Проблемы досудебного урегулирования налоговых споров // Экономика и современный менеджмент: теория и практика. 2015. №3(47). С. 1–8.

27. Федосеева С.А. Досудебные процедуры урегулирования налоговых споров // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2015. №18. С. 124–130.

28. Чухнина Г.Я. Налоговые споры и проблемы их разрешения // Международный бухгалтерский учёт. 2013. № 21. С. 30–40.

29. Шурдумова Э.Г., Шебзухова Ж.А. Направления развития налоговой культуры между налоговыми органами и налогоплательщиками // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2013. № 7–2. С. 27–32.

30. Досудебное урегулирование налоговых споров. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn58/apply_fts/pretrial.

Приложения