

УДК 336.22

К.П. Тоцкая, А.П. Салдин**УПРАВЛЕНИЕ РИСКАМИ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В ПРОЦЕССЕ
ОБЖАЛОВАНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК**

Одним из условий эффективного управления налоговыми рисками организации является внедрение методики управления рисками налоговых споров по результатам контрольных мероприятий со стороны налоговых органов. Авторами предлагается методика управления рисками налоговых споров в процессе обжалования результатов налоговых проверок, включающая этапы идентификации рисков, систематизацию причин их возникновения и комплекс мероприятий по их предотвращению.

Ключевые слова: налоговые риски, налоговые споры, управление рисками.

Неопределенность процессуальных процедур российского налогового законодательства, отсутствие единообразия к применению норм Налогового кодекса в структуре самих налоговых органов, вынесение решений в пользу разных сторон налоговых споров арбитражными судами в регионах РФ по однотипным делам, возможность отмены ВАС РФ разъяснений налоговых органов привели к лавинообразному количеству налоговых споров по результатам контрольных мероприятий между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Для того чтобы уменьшить количество спорных ситуаций, сэкономить расходы государства и налогоплательщиков, снизить нагрузку на арбитражные суды, с 1 января 2009 г. был введен механизм обязательного досудебного обжалования решений налоговых органов. Предполагается, что дела, по которым уже сложилась устойчивая судебная практика, будут разрешаться в рамках административного производства. Таким образом, судебный этап обжалования должен следовать только после вынесения решения вышестоящим налоговым органом.

Досудебный порядок обжалования решений налоговых органов по результатам налоговых проверок является относительно новым, что приводит к рискам финансовых потерь налогоплательщиков в процессе разрешения налоговых споров. Отметим также, что управление рисками налоговых споров в настоящее время стало самостоятельным направлением в налоговом риск-менеджменте деятельности организации.

Управление рисками налоговых споров, возникающих в процессе досудебного и судебного обжалования результатов налоговой проверки, предполагает идентификацию рисков, выявление причин их возникновения и разработку комплекса мер по их нейтрализации.

Налоговый спор начинается еще на этапе проведения выездной налоговой проверки, поскольку именно ее результатом станет акт, на основе которого и будет вынесено решение налогового органа. Налогоплательщик, не согласный с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами проверяющих, имеет право представить в инспекцию свои письменные воз-

ражения. Возражения должны быть представлены в течение 15 дней со дня получения акта. Отметим, что данный срок является пресекательным.

Направление в налоговый орган письменных возражений может означать несогласие как со всеми претензиями инспекторов, так и с отдельными пунктами акта налоговой проверки. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или передать в налоговый орган в согласованный срок документы, подтверждающие его правоту. Перечень и состав документов зависят от конкретной ситуации. Ими могут послужить договор, счета-фактуры, акты сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг), платежные поручения, судебные акты, письма Минфина и ФНС и т.д. [1].

В целях минимизации последующих возможных рисков налогоплательщикам следует готовить такие возражения уже в начале самой проверки. Мотивированные письменные возражения на акт позволят обосновать позицию налогоплательщика, чтобы в перспективе она была учтена в суде, собрать и приложить дополнительные документы в свою пользу. Это поможет впоследствии подготовить апелляционную жалобу на решение налогового органа.

Пятнадцатидневный срок для представления письменных возражений не обязывает налогоплательщиков в этот промежуток времени сдавать в налоговую инспекцию пакет дополнительных документов (копий), подтверждающих обоснованность их позиции. Он касается только самих возражений.

Не рекомендуется представлять возражения в день их рассмотрения, не направив их заранее налоговому органу для изучения и выработки его позиции. У фискальных органов должна быть возможность ознакомления с позицией налогоплательщика, оценки ее обоснованности, согласования своей позиции внутри налогового органа, чтобы при наличии на то оснований принять решение в пользу налогоплательщика (если очевидна его правота) [2].

Кроме того, налогоплательщик должен принять решение о целесообразности привлечения внешнего специалиста по налоговым спорам (юриста). Само решение и момент его принятия также оказывают влияние на комплекс возможных превентивных мер по предотвращению налоговых споров. Важным является, на каком этапе будет принято это решение: на этапе проведения налоговой проверки, на этапе написания разногласий на акт, на этапе досудебного обжалования (написания жалобы в налоговый орган), на этапе судебного обжалования.

Налогоплательщику рекомендуется обратиться за специализированной юридической помощью именно на этапе проведения налоговой проверки. Это позволит минимизировать целый ряд рисков и предоставит налоговому адвокату достаточное количество времени для подготовки доказательственной базы.

Проанализируем основные виды рисков, возникающих в процессе налогового спора, и предложим пути их минимизации.

Итак, во-первых, это риск некачественного юридического сопровождения, низкой квалификации юриста или неквалифицированной юридической помощи. При обращении к налоговому адвокату или при выборе кандидатуры налогового адвоката следует предварительно провести анализ, в каких налоговых спорах (арбитражных судах) данный адвокат принимал участие и каков был результат судебного разбирательства.

Далее следует риск несвоевременного обращения за юридической помощью. Это, как правило, приводит к недостаточному количеству времени для подготовки доказательственной базы для налогоплательщика. В результате те пункты разногласий, которые могли быть выиграны в пользу налогоплательщика на этом этапе, не отыгрываются и входят в решение налоговых органов по результатам проверки как нарушение налогового законодательства.

Возможен также риск недостаточности знаний в налоговой сфере налогоплательщика или риск недобросовестности должностных лиц налоговых органов (например, когда налогоплательщика заставляют подписать акт задним числом). В итоге следует пропуск установленного срока представления возражений на акт.

Следующий риск связан с использованием аргументов, содержащихся в возражениях налогоплательщика, для устранения налоговыми органами своих ошибок. Это происходит в случаях, когда в возражениях на акт налогоплательщика слишком подробно раскрыты и объяснены недостатки, которые он содержит. Налоговый орган назначает дополнительные мероприятия налогового контроля до вынесения решения (например, экспертизу), что приводит к полной и хорошей аргументации решения налогового органа, возразить на которое или найти недочеты становится крайне сложно. То есть предварительно должна быть проведена оценка, какие из доводов стоит приводить в возражениях, а какие – нет.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступает в силу по истечении 10 дней со дня вручения налогоплательщику или его представителю.

В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа, указанное решение приостанавливается до его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или частично. Отсюда может последовать риск пропуска данного срока, что автоматически приведет к вступлению решения в силу. Налогоплательщик будет привлечен к налоговой ответственности и обязан уплатить все пени и штрафы независимо от того, насколько правомерно решение налогового органа, и независимо от того, будет или нет налогоплательщик его обжаловать.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

Рассмотрим далее риски, связанные с процессом обжалования решения налогового органа.

Первая группа рисков связана с риском неправильного содержания жалобы. Включает в себя три подриска:

1. Риск неграмотного составления жалобы. В Налоговом кодексе РФ, в отличие от Арбитражного кодекса, не имеется описания содержания жалобы. При этом в процессе принятия решения по ней налоговые органы все-таки руководствуются рядом критериев. Так, если в жалобе не будет надлежащим образом раскрыто, какие права налогоплательщика, какой закон и в какой

мере налоговый орган нарушил, то жалоба с большой долей вероятности не будет удовлетворена.

Таким образом, жалоба должна содержать четыре обязательных элемента:

а) описание, каким нормам законодательства не соответствует обжалуемое решение, с подробным указанием статей, пунктов и подпунктов, которым обжалуемое решение не соответствует, и обоснованием, что содержится в данном пункте статьи налогового кодекса, что написано в решении налогового органа и в чем именно состоит нарушение;

б) раскрытие, какие права налогоплательщика нарушены с прямым указанием на нормы законодательства;

в) доказательство того, что решение налогового органа наносит значительный ущерб интересам налогоплательщика;

г) просительную часть, где должна быть сформулирована цель подачи жалобы и что конкретно налогоплательщик просит предпринять налоговый орган.

При этом необходимо грамотно сформулировать запрос. В жалобе налогоплательщик может попросить:

1) отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;

2) отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

В случае если будет запрошено что-либо, не предусмотренное перечнем ст. 140 НК, налоговый орган оставит жалобу без удовлетворения, поскольку это не входит в его полномочия (выходит за рамки компетенции). Также необходимо учитывать, что в случае если в жалобе в вышестоящий налоговый орган не была сформулирована просьба отменить решение, вынесенное нижестоящим налоговым органом по результатам налоговой проверки, то (согласно сложившейся арбитражной практике) суд признает решение вышестоящего налогового органа оставить жалобу без удовлетворения, а решение налоговой инспекции без изменения правомерным и прекратит производство по делу. Другими словами, дело будет проиграно еще до подачи в суд.

В жалобе также должно быть указано: наименование налогового органа, в который подается жалоба (апелляционная жалоба); персональные данные заявителя: фамилия, имя и отчество (полностью), почтовый индекс и адрес места жительства, адрес электронной почты и номер телефона; идентификационный номер налогоплательщика; наименование налогового органа, решение которого обжалуется.

Также рекомендуется указать обстоятельства, на которых основаны доводы налогоплательщика, и подтверждающие эти обстоятельства доказательства, суммы оспариваемых требований в разрезе (налога, вычета, в котором отказано, пени, штрафа), расчет оспариваемой денежной суммы и перечень прилагаемых документов.

2. Риск неполного обжалования. Согласно сложившейся арбитражной практике суд не рассматривает обстоятельства, которые не были заявлены в жалобе, поскольку не соблюдена досудебная процедура. Иными словами, в жалобе следует подробно обжаловать каждый эпизод.

Данное обстоятельство неочевидно, поскольку Налоговый кодекс не содержит понятия обжалования эпизода, он содержит просто понятие «обжалование акта в целом». Согласно установившейся судебной практике каждый эпизод должен быть обжалован, и если какой-то эпизод не был обжалован, суд его не рассматривает.

3. Риск обжалования только содержательных моментов. В жалобе следует раскрыть как содержательные моменты (по существу), так и процессуальные – как проходила процедура проверки. Например, когда налогоплательщик не был приглашен на рассмотрение материалов проверки, не был вызван для предоставления объяснений по выявленному в процессе камеральной налоговой проверки несоответствию сведений, были нарушены права налогоплательщика на предоставления пояснений и объяснений

Также необходимо иметь в виду, что если по оспариваемым вопросам уже сложилась судебная практика, подтверждающая позицию налогоплательщика, то ее следует приложить к жалобе. Это повысит вероятность ее удовлетворения.

При поступлении жалобы в вышестоящий налоговый орган специальный отдел – отдел внутреннего аудита – производит оценку судебной перспективы и дает заключение по жалобе. Оценка производится не с позиции законности обжалуемого решения, а с позиции, выиграет или нет налоговый орган дело в суде. Заключение отдела внутреннего аудита в определенной мере предопределяет выносимое вышестоящим налоговым органом решение.

Вторая группа рисков, связанных с процессом обжалования решения налогового органа, – это риски неправильного документального подтверждения жалобы. Для того чтобы доказать правоту своей позиции, налогоплательщику необходимо приложить подтверждающие документы. Вместе с тем Налоговый кодекс не содержит положений о том, что к жалобе следует приложить подтверждающие документы и, соответственно, не дает их перечня. Если жалоба не будет надлежащим образом документально подтверждена, то решение с большой долей вероятности будет принято не в пользу налогоплательщика. Сумма выявленной в ходе проверки задолженности не будет уменьшена, решение вступит в силу и начнется его исполнение. На практике бывают случаи, когда инспектор просто ошибся, не разобрался в сути хозяйственной операции, и по ряду обжалуемых эпизодов решение может быть принято в пользу налогоплательщика уже на досудебном этапе при условии предоставления документального обоснования позиции налогоплательщика.

Третья группа рисков – это риски подачи жалобы в ненадлежащий орган. Апелляционная жалоба должна быть подана в тот налоговый орган, который выносит решение по результатам налоговой проверки. Тогда вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу, но оставляет ее без удовлетворения, поскольку был нарушен порядок направления жалобы.

Если десятидневный срок, предусмотренный для подачи апелляционной жалобы, не пропущен налогоплательщиком, то решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности автоматически будет приостановлено до момента, пока будет вынесено решение по существу.

Одновременно возникает риск пропуска пресекательного срока для подачи апелляционной жалобы. Право на обжалование в апелляционном порядке ограничено во времени. Установлен пресекательный срок – 10 дней. В случае если жалоба не будет подана в данный период времени, то решение налогового органа вступит в силу и начнется его исполнение.

В случае если срок на подачу апелляционной жалобы был пропущен, налогоплательщик может подать жалобу в вышестоящий налоговый орган в течение 1 года.

Следующий риск – это риск неинформирования. Как уже было сказано, срок на подачу жалобы ограничен во времени. Налогоплательщики, особенно это касается малого бизнеса, часто по месту регистрации не находятся. В результате они слишком поздно узнают о том, что в отношении их вынесено решение, и не могут своевременно на него отреагировать.

Перед подачей искового заявления в суд необходимо оценить судебную перспективу. Оценка судебной перспективы производится исходя из сложившейся арбитражной практики, экспертной оценки степени доказуемости спорной ситуации и т.д.

Можно выделить следующие риски налогоплательщика на этапе судебного обжалования:

- риск пропуска срока на подачу жалобы в компетентный суд;
- риск несовершения процессуальных действий по представлению доказательств;
- риск совершения юридических и технических ошибок, вследствие чего возникают разночтения в понимании содержания налогово-правовых норм. Данный риск связан с наличием редакционных неточностей, пробелов в Налоговом кодексе и частым внесением в налоговое законодательство изменений и дополнений;
- риск финансовых потерь налогоплательщика при уплате государственной пошлины. В спорах с налоговыми органами государственная пошлина не возвращается, независимо от результата налогового спора.

Таким образом, основным риском для налогоплательщика является риск финансовых потерь в результате обнаружения ошибок налоговыми органами в процессе исполнения налогоплательщиком налоговых обязательств, последующих споров с налоговыми органами и доначисления налогов, штрафов, пени.

Способы нейтрализации рисков зависят от их вида и этапа возникновения. В том числе предлагается следующий комплекс мер:

- обратиться за юридической помощью на этапе проведения налоговой проверки и заранее начать готовить доказательственную базу;
- при выборе кандидатуры налогового адвоката следует предварительно ознакомиться (провести анализ), в каких налоговых спорах он принимал участие и каков был результат судебного разбирательства;
- использовать возможность дачи пояснений налоговым инспекторам, проводящим проверку;
- произвести оценку судебной перспективы, проанализировать судебную по аналогичным делам;

- знать законодательно-процессуальную последовательность продвижения документов и рассмотрения налогового спора;
- сопоставить возможные судебные издержки с суммой, которую вероятно отыграть;
- правильно оформлять хозяйственные операции, повышать квалификацию бухгалтера, налогового работника, проводить добровольный аудит;
- вести законный бизнес, избегать сомнительных схем минимизации налоговых платежей и сомнительных контрагентов;
- осуществлять все расчеты через расчетный счет;
- внедрять систему управления налоговыми рисками и использовать современные методы управления разными видами налоговых рисков.

Таким образом, внедрение методики управления рисками налоговых споров позволит организациям грамотно распределять свои ресурсы и эффективно расходовать денежные средства в процессе досудебного и судебного обжалования результатов налоговой проверки.

Литература

1. Никитина А. Акт налоговой проверки: повод для возражений // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». 2011. № 42. С. 23–25.
2. Семенихин В.В. Налоговые споры. М.: Налоговый вестник, 2010. 288 с.