

## НАЛОГОВЫЙ АУДИТ КАК МЕХАНИЗМ ДОСУДЕБНОГО УРЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

© 2011 Н.А. Яруткина

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: kafedra\_itemeo@mail.ru

Рассматривается сущность налогового аудита как механизма досудебного урегулирования налоговых споров, определяются процедуры налогового аудита, выделяются этапы налогового аудита, предлагаются критерии оценки эффективности деятельности налоговых органов с учетом результатов налогового аудита.

*Ключевые слова:* налоговый аудит, процедуры, этапы, эффективность.

В условиях реализации в Российской Федерации налоговой реформы особые требования предъявляются к совершенствованию работы налоговых органов, внедрению приоритетных стандартов государственных услуг, административных регламентов, формированию эффективно работающего механизма разрешения споров между гражданином и государством за счет совершенствования административных процедур.

Задача по совершенствованию деятельности налоговых органов по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов сохраняет актуальным решение проблем, связанных с досудебным урегулированием налоговых споров.

Взаимоотношения между налоговыми органами, налогоплательщиками и иными обязанными субъектами 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 налогообязанные субъекты - 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.

Налоговый спор как итог противопоставления таких интересов, по сути, следует рассматривать как нежелательное явление, но если оно

имеет место, то государство должно принимать меры по его урегулированию. Тот факт, что в настоящее время наблюдается рост числа налоговых споров, свидетельствует о наличии больших резервов правового обеспечения функционирования налоговой системы. В то же время суды зачастую вынуждены решать такие налоговые споры, которые формально не требуют больших судебных прений, а вполне могут быть урегулированы в досудебном порядке.

Механизмом досудебного урегулирования налоговых споров в настоящее время является налоговый аудит.

В финансово-экономической сфере традиционно под налоговым аудитом принято понимать выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды. Такое определение закреплено в методике аудиторской деятельности "Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами", утвержденной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11 июля 2000 г.

Однозначное определение налогового аудита как механизма досудебного урегулирования налоговых споров в настоящее время в научной литературе отсутствует.

В связи с появлением в 2006 г. Концепции развития налогового аудита в системе налоговых

органов, утвержденной Распоряжением ФНС России 1 сентября 2006 г. № 130@, можно говорить о налоговом аудите как об отдельной категории налогового права, которая определяет механизм досудебного урегулирования налоговых споров. В рамках Концепции было принято решение о создании в структуре налоговых органов подразделений налогового аудита<sup>1</sup>.

В Концепции налоговый аудит понимается как независимое экспертное рассмотрение специально уполномоченным специалистом налогового органа заявленных в установленном действующим законодательством порядке возражений (разногласий) по акту налогового контроля, заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие налоговых органов; заявлений и жалоб физических и юридических лиц на акты ненормативного характера налоговых органов, связанные с применением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, либо иные акты законодательства Российской Федерации, контроль за исполнением которых возложен на налоговые органы.

Целью налогового аудита как механизма досудебного урегулирования налоговых споров является совершенствование административных процедур, осуществляемых налоговыми органами, по рассмотрению налоговых споров, утверждение начал законности в правоприменительной деятельности налоговых органов.

По мнению Ф.Ф. Ханафеева, налоговый аудит - одна из форм контроля в системе налогового администрирования, задачей которого выступает контроль за регулированием налоговых споров<sup>2</sup>. Таким образом, одной из важнейших задач в системе налогового администрирования является эффективная организация процесса налогового аудита.

Существующая в настоящее время система налогового аудита, на которую возложено досудебное урегулирование налоговых споров, выступает также механизмом контроля, позволяющим определять качество результатов деятельности налоговых органов. Для налогового аудита как системы разрешения налоговых споров необходимо обеспечивать условия для реализации прав налогоплательщиков на рассмотрение возникающих налоговых споров в целях повышения уровня защиты их интересов.

Для налогового аудита как формы контроля в системе налоговых органов важно оценивать

эффективность и результативность деятельности налоговых органов с учетом результатов налогового аудита, который их проверяет и оценивает; необходимо иметь надежное и независимое рассмотрение налоговых споров с целью повышения прозрачности работы налоговых органов, а также требуется анализ и предотвращение налоговых рисков для налоговых органов (исходя из противоречий норм налогового законодательства и складывающейся судебной практики), позволяющих влиять на качество работы налоговых органов. Как отмечено Г.Ф. Ручкиной и П.А. Курковым, анализ сообщений и заявлений налогоплательщиков позволяет выработать превентивные меры, направленные на снижение случаев нарушения прав налогоплательщиков<sup>3</sup>.

Все проверяемые налоговым аудитом объекты - оспариваемые налоговые правоотношения - могут анализироваться с помощью алгоритма, который описывает, как переходить от одной позиции к другой определенным способом для достижения конкретных целей. В налоговом аудите этот алгоритм включает ответы на следующие вопросы:

1) правильно ли осуществляются действия?

2) правильные ли действия осуществляются?

Первый вопрос может быть обращен как к налоговому органу, так и к налогоплательщику и связан с тем, должным ли образом исполняется налоговое законодательство. Этот вопрос обычно касается нормативного аспекта, т.е. аудитор хочет знать, выполнено ли ответственное лицо правила или требования.

Второй вопрос значительно расширяет предмет анализа и в основном обращается к налоговому органу, поскольку обжалуются его действия. Другими словами, законные ли действия были осуществлены, достаточно ли их для формирования выводов?

Обратимся к примеру, когда по результатам рассмотрения жалобы УФНС признало незаконными действия налоговой инспекции.

Налоговый орган в ходе выездной налоговой проверки направил налогоплательщику требование о представлении счетов-фактур, книги покупок и книги продаж для проверки обоснованности применения налогового вычета по НДС. В связи с тем что книга покупок и книга продаж для проверки представлены не были, налогоплательщик был привлечен к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 НК РФ в виде штрафа

в размере 50 руб. за непредставление каждого документа.

Налогоплательщик в поданной в Управление жалобе указал, что налоговый орган неправомерно истребовал у него книгу продаж и привлек к ответственности за ее непредставление, так как книга продаж не имеет отношения к исчислению налогового вычета по НДС.

Управление, удовлетворяя требования налогоплательщика, исходило из следующего.

В силу абзаца 2 п. 8 ст. 88 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится с учетом особенностей, предусмотренных указанным пунктом, на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с НК РФ, а потому налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, которые в соответствии со ст. 172 НК РФ подтверждают правомерность применения налоговых вычетов.

В соответствии с п. 1 ст. 126 НК РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Еще одним способом продемонстрировать исследуемые налоговым аудитом компоненты возможно через построение следующей модели:

Налоговое обязательство → Действие → Результат → Обращение налогоплательщика.

Если рассмотреть данную модель на примере проводимых налоговыми органами налоговых проверок, то модель будет выглядеть следующим образом:

Налоговое обязательство → Налоговая проверка → Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения → Жалоба налогоплательщика.

В процессе налогового аудита в первую очередь будет исследоваться жалоба налогоплательщика. По представленным в ней доводам налоговым аудитором выбирается тот компонент, который подлежит оценке обоснованности.

Основной методики налогового аудита является нормативный подход, т.е. проверка обжалу-

емых налоговых правоотношений с точки зрения соответствия их налоговому законодательству либо иному законодательству, контроль за исполнением которого возложен на налоговые органы.

Таким образом, налоговый аудит - это, с одной стороны, система досудебного урегулирования налоговых споров, а с другой - форма налогового контроля, обеспечивающая оценку эффективности работы исполняющих государственные функции и использующих государственные ресурсы налоговых органов и разработку предложений по повышению эффективности их деятельности.

В настоящее время еще не сформирован подход к определению процедур налогового аудита при досудебном урегулировании налоговых споров.

Процедура (в переводе с латинского - продвигаться) в толковом словаре русского языка В.И. Даля трактуется как всякое регулярное, последовательное дело, порядок, обряд.

По нашему мнению, процедура налогового аудита является процессом, при котором ставятся задачи, разрабатываются конкретные приемы и последовательности их реализации с целью разрешения налогового спора и принятия решения в соответствии с действующим законодательством.

Можно выделить следующие классифицирующие признаки процедур налогового аудита:

1) по организации процесса рассмотрения жалоб (возражений, обращений):

- организационные процедуры;
- 2) по содержанию выполняемых работ:
  - инспектирование;
  - запрос;
  - пересчет;
  - аналитическая процедура;

3) по средствам, используемым при выполнении процедур:

- с использованием информационных ресурсов налоговых органов;
- с использованием дополнительных документов и информации;

4) по назначению:

- стратегические процедуры;
- нормотворческие процедуры.

Одни и те же процедуры налогового аудита могут быть отнесены к различным классификационным признакам.

При рассмотрении налогового спора могут применяться одна или несколько процедур нало-

гового аудита в зависимости от имеющихся материалов и достаточности доказательств у налогового аудитора. Рассмотрим более подробно указанные процедуры налогового аудита.

К организационным процедурам можно отнести процедуры, связанные с осуществлением самого процесса обжалования или представления возражений. При организации налогового аудита немаловажное значение имеет порядок обжалования и соблюдение сроков рассмотрения жалоб. Например, одним из видов обжалования актов налоговых органов является апелляционное обжалование, при котором очень важен порядок взаимодействия нижестоящих и вышестоящих налоговых органов.

Таким образом, под организационными процедурами следует понимать организацию самого процесса налогового аудита в системе налоговых органов, распределение задач и функций по осуществлению налогового аудита в налоговых органах.

Следующим классификационным признаком процедур налогового аудита является содержание выполняемых работ. Рассмотрим каждую из процедур получения аудиторских доказательств, которые применяются налоговыми аудиторами при решении налоговых споров.

*Инспектирование* представляет собой проверку ненормативных актов налоговых органов, документов и иных материалов, связанных с предметом налогового спора. В ходе инспектирования налоговый аудитор получает аудиторские доказательства, из которых строится мнение аудитора об обоснованности либо необоснованности возражений налогоплательщиков.

Например, при рассмотрении жалоб на результаты налоговых проверок налоговыми аудиторами исследуются решения налоговых органов, вынесенные по результатам данных проверок, а также документы, послужившие основанием для вынесения данного решения. Для этого анализируются обстоятельства налогового правонарушения, отраженные в решении, определяются нормы права, которые были нарушены налогоплательщиком.

В ходе проверки решений и документов проводится инспектирование записей, оценивается их соответствие требованиям налогового законодательства.

*Запрос* представляет собой поиск информации у осведомленных лиц. Для рассмотрения на-

логового спора необходимо направлять запросы как внутренним, так и внешним источникам. В настоящее время запрос, как процедура налогового аудита, применяется на основании регламентов налоговых органов, определяющих методику рассмотрения жалоб и возражений налогоплательщиков.

Жалоба направляется в нижестоящий налоговый орган на заключение. В запросе может содержаться указание на необходимость представления копий документов, необходимых для рассмотрения жалобы. Срок для представления заключения не может превышать пяти рабочих дней с даты получения жалобы на заключение, при этом вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе установить более короткий срок для представления заключения.

В процессе рассмотрения и подготовки решений по жалобам налогоплательщиков налоговые аудиторы также запрашивают мнение соответствующих методологических подразделений, направляя запросы с приложением необходимых документов (при их наличии). Заключение методологических подразделений представляются налоговым аудиторам в пятидневный срок.

Таким образом, налоговые аудиторы имеют право направлять запросы только внутренним источникам.

Налоговым законодательством осуществление запросов при рассмотрении жалоб не предусмотрено. В связи с этим может возникнуть ситуация, связанная с искажением аудиторских доказательств либо их недостаточностью для правильного рассмотрения налогового спора.

По нашему мнению, требуется законодательное закрепление возможности налоговых аудиторов направлять запросы внешним источникам в целях получения аудиторских доказательств, необходимых для разрешения налоговых споров.

*Пересчет*, как процедура налогового аудита, необходима для определения фактической обязанности налогоплательщика по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов.

*Аналитические процедуры* являются более сложными процедурами.

Для целей налогового аудита значение аналитических процедур, по нашему мнению, имеет следующий характер. Являясь одним из видов процедур налогового аудита по существу, они состоят из анализа показателей деятельности лица, отражения их для целей налогообложения

и оценки фактического исполнения лицом налоговой обязанности.

Применение аналитических процедур основано на получении достоверной информации о сложившейся ситуации в сфере налоговых правоотношений. Основная цель применения аналитических процедур - качественное рассмотрение налогового спора, выявление наличия или отсутствия необоснованных действий налоговых органов при осуществлении налогового администрирования.

Кроме того, к целям аналитических процедур также относятся:

- 1) изучение предмета налогового спора;
- 2) оценка выводов налогового органа, обжалуемых налогоплательщиком;
- 3) определение качества деятельности налогового органа;
- 4) исключение риска дальнейшего удовлетворения требований налогоплательщика судом.

В ходе осуществления аналитических процедур налогового аудита сопоставляется информация, полученная от налогоплательщиков, и информация, имеющаяся в налоговом органе. Кроме того, в рамках налогового аудита также анализируется арбитражная практика.

Таким образом, в процессе рассмотрения налогового спора налоговый аудитор выполняет следующие аналитические процедуры:

- 1) определение оспариваемого налогового правоотношения;
- 2) оценка на предмет законности и обоснованности выводов (действий, бездействия) налогового органа, обжалуемых налогоплательщиком;
- 3) сравнение фактических обстоятельств с выводами налогового органа, обжалуемыми налогоплательщиком;
- 4) оценка достаточности доказательной базы для сформулированных выводов налоговым органом;
- 5) оценка соответствия выводов налогового органа, оспариваемых налогоплательщиком, сложившейся судебной практике.

*Стратегические процедуры* налогового аудита заключаются в выработке подходов к разрешению типичных налоговых споров, принятию дальнейших мер по их устранению и недопущению.

Исходя из задач налогового аудита, можно определить, что стратегические процедуры заключаются в следующем:

1) в повышении качества работы налоговых органов;

2) выработке единой правоприменительной практики в сфере налоговых правоотношений.

Особую значимость в налоговом аудите имеют *нормотворческие процедуры*. Нормотворчество - это процесс создания и закрепления социальных и правовых основ, правил поведения в обществе и государстве, с последующим их санкционированием в законодательных актах государства. Анализ ведомственного нормотворчества показывает, что данная деятельность осуществляется как на компетенционной, так и на делегированной основе. При этом пределы нормотворческой компетенции государственных органов ограничены, как правило, их функциями. Ведомственное нормотворчество можно назвать также одним из средств выражения административной политики государства, поскольку с ее помощью можно определить содержание и формы государственного управления не только в сфере обеспечения правопорядка, но и в других сферах. Конечным итогом нормотворческой работы является нормативный акт, т.е. такой документ, который содержит нормы права, действующие во времени и пространстве, и затрагивает определенный круг лиц.

Реализация нормотворческих процедур в налоговом аудите осуществляется посредством:

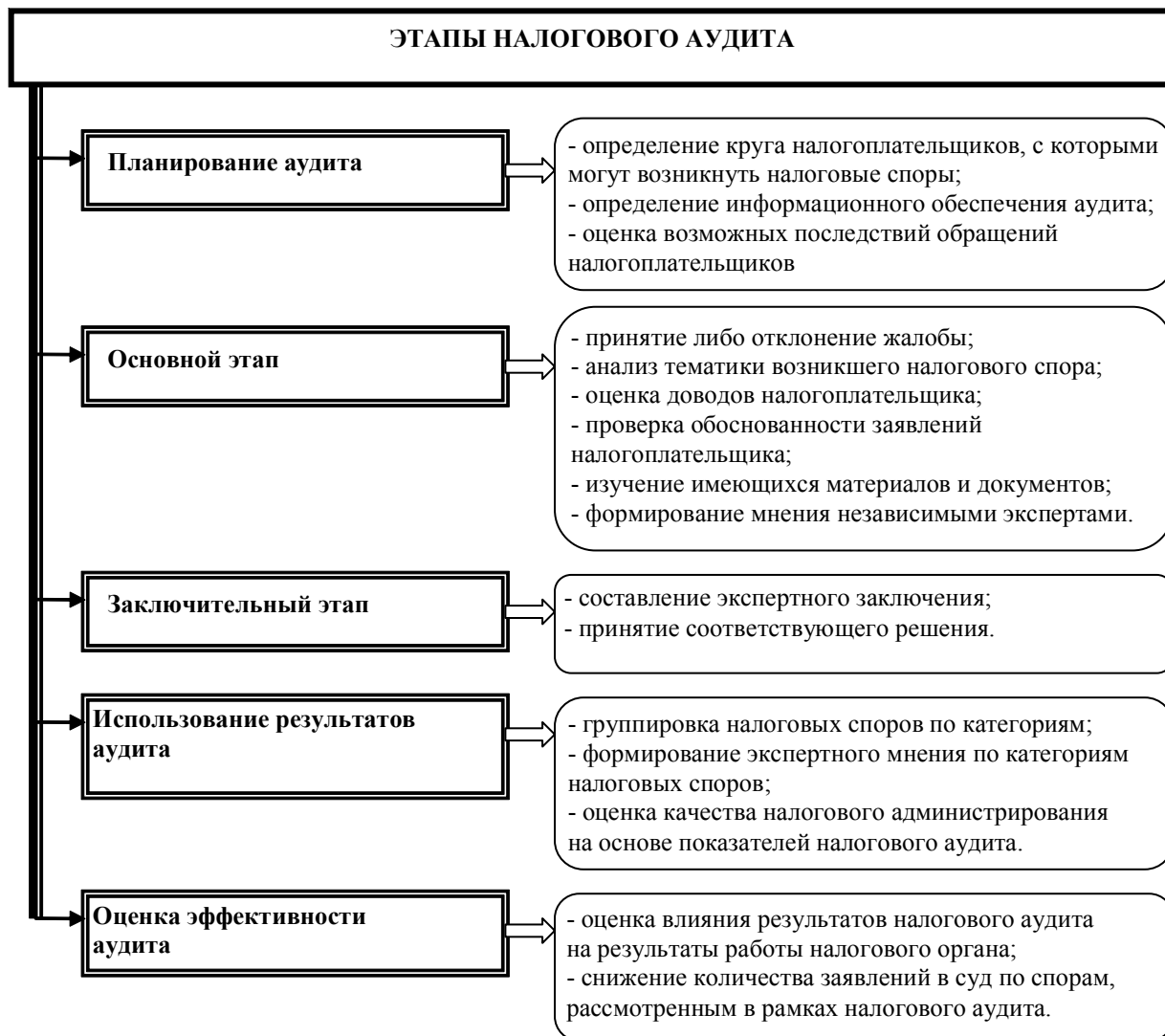
- внесения предложений по изменению норм налогового законодательства;
- разработки методических документов по осуществлению налогового аудита;
- разработки методических документов по повышению качества работы налоговых органов с учетом результатов рассмотрения налоговых споров.

Эффективная реализация отмеченных процедур налогового аудита при досудебном урегулировании налоговых споров способствует утверждению законности в деятельности налоговых органов, формированию новых подходов к результатам контрольной работы и налоговому администрированию, реализации стандартов обслуживания, которые позволяют налоговым органам эффективно реагировать на происходящие изменения в соответствии с практикой и требованиями общества и государства.

Процесс налогового аудита при досудебном урегулировании налоговых споров можно пред-

ставить в виде последовательности определенных этапов, среди которых можно выделить: планирование аудита, основной этап, заключительный этап, использование результатов аудита, оценка качества аудита (см. рисунок).

судебная практика по разрешению, возникающих налоговых споров); составляются прогнозные данные о планируемых к удовлетворению жалоб налогоплательщиков и суммах возможных к удовлетворению требований.



*Рис. Этапы налогового аудита*

На каждом из указанных этапов выполняются определенные задачи, возложенные на систему налогового аудита.

Планирование является важным элементом организации налогового аудита и означает разработку общей стратегии к ожидаемому характеру и объему аудита. На этапе планирования аудита устанавливается круг налогоплательщиков, с которыми могут возникнуть налоговые споры, разрешаемые в досудебном порядке; определяется информационное обеспечение аудита (акты законодательства, разъяснения финансовых ведомств о применении норм налогового законодательства,

Содержанием основного этапа налогового аудита является сбор аудиторских доказательств, на основании которых формируется мнение независимых экспертов. Аудиторские доказательства могут быть получены из актов налогового органа, требований налогоплательщика, документов, представленных налогоплательщиком, и других источников информации.

На заключительном этапе налогового аудита идет составление экспертного заключения, в котором отражается мнение налогового аудитора, представляющее собой выраженный в произвольной форме вывод аудитора о результате рассмотренных налоговых споров.

рения налогового спора с обоснованием сформулированной позиции исходя из норм законодательства и сложившейся судебной практики. На основании экспертного заключения руководителем налогового органа принимается соответствующее решение.

На следующем этапе налогового аудита (использование результатов аудита) на основе рассмотренных материалов осуществляется группировка возникающих налоговых споров, например, по тематике споров, по категориям обращающихся лиц, по размеру обжалуемых сумм, по налоговым органам, чьи акты либо действия (бездействия) обжалуются. Задачей группировки всех рассмотренных материалов является их структуризация, определение наиболее частых обращений налогоплательщиков, определений категорий налогоплательщиков, обращающихся с жалобами (заявлениями), и существенности обжалуемых сумм.

Результаты налогового аудита имеют важное значение для обеспечения руководящего состава налоговых органов информацией об имеющихся проблемах в практике применения налогового законодательства и оценке их влияния на эффективность деятельности налогового органа. В связи с этим результаты налогового аудита должны отражать следующие компоненты:

- выводы, сделанные по результатам аудита;
- масштабы выявленных нарушений в деятельности налогового органа;
- причины возникновения налоговых споров;
- меры по предотвращению нарушения прав налогоплательщиков.

Среди всех этапов налогового аудита особое место занимает этап оценки эффективности налогового аудита. При этом методика оценки эффективности налогового аудита должна строиться не только на непосредственных результатах налогового аудита, но и на оценке эффективности деятельности налоговых органов в целом, исходя из результатов налогового аудита.

Повышение эффективности налогового администрирования является одной из основных задач, стоящих перед государством, поскольку это определяющий инструмент реализации налоговой политики, от оптимальной деятельности которого зависит размер налоговых доходов, мобилизуемых в бюджет. Таким образом, эффективность деятельности налоговых органов выступа-

ет основным фактором эффективности налоговой политики<sup>4</sup>.

В настоящее время эффективность деятельности налогового органа с использованием показателей досудебного урегулирования налоговых споров характеризуется одним показателем, определяемым как соотношение числа жалоб по налоговым спорам, рассмотренных в досудебном порядке (вышестоящими налоговыми органами) к общему количеству исковых заявлений по налоговым спорам, предъявленных к налоговым органам и рассмотренных судами<sup>5</sup>.

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

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

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

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

$$H = I_y / H_d \cdot 100 \%,$$

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

$I_y$  - количество исков налогоплательщиков, предъявленных к налоговым органам и удовлет-

воренных судом, по требованиям, рассмотренным ранее в досудебном порядке;

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

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

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

Для определения эффективности налогового аудита с точки зрения сумм, оспариваемых налогоплательщиками, и неправомерности их отклонения в досудебном порядке считаем необходимым использовать показатель, определяемый как соотношение сумм требований, проигранных налоговыми органами в суде (ранее рассмотренных в досудебном порядке), к общей сумме требований, не удовлетворенных в досудебном порядке, %:

$$T = T_c / T_d \cdot 100 \%,$$

где  $T$  - соотношение сумм требований, проигранных налоговыми органами в суде (ранее рассмотренных в досудебном порядке), к общей сумме требований, рассмотренных в досудебном порядке;  
 $T_c$  - сумма требований, проигранных налоговыми органами в суде (ранее рассмотренных в досудебном порядке);  
 $T_d$  - общая сумма требований, не удовлетворенных в досудебном порядке.

Данный показатель эффективности налогового аудита необходим для отражения той части сумм требований налогоплательщиков, которая необоснованно была признана налоговыми аудиторами не подлежащей удовлетворению.

Исходя из статистических данных налоговых органов Республики Марий Эл следует, что в 2010 г. налогоплательщиками в досудебном порядке (в жалобах) всего оспаривалось 186 558 тыс. руб. Судами в пользу налогоплательщиков было рассмотрено требований в сумме 19 645 тыс. руб. Таким образом, показатель составил 11,4 %, т.е. 11,4 % от суммы требований налогоплательщиков, ранее не удовлетворенные в досудебном порядке, были удовлетворены судами.

Кроме того, результаты налогового аудита должны использоваться и для определения эффективности деятельности налоговых органов по их основным направлениям работы, среди которых особое место занимает контрольная работа. Одним из основных показателей, по которому в настоящее время оценивается качество контрольной работы налоговых органов, являются дополнительные начисления налогов и других платежей с учетом пени и налоговых санкций камеральными и выездным налоговым проверкам.

Однако данный показатель не может отражать в полной мере качество проводимых контрольных мероприятий, поскольку не учитывает суммы, оспоренные налогоплательщиками при досудебном, а также судебном урегулировании налоговых споров по результатам налоговых проверок. Если обратиться к фактическим данным, то можно отметить, что по результатам налоговых проверок за 2010 г. налоговыми органами Республики Марий Эл было доначислено 750,3 млн. руб., из которых налогоплательщиками было оспорено 86,3 млн. руб., что составляет 11,5 %. Таким образом, в целях объективной оценки результатов налогового контроля необходимо использовать показатель, характеризующий ка-



чество контрольных мероприятий и, следовательно, отражающий эффективность деятельности налоговых органов. По нашему мнению, данный показатель должен определяться как отношение сумм удовлетворенных требований налогоплательщиков по материалам налоговых проверок (в досудебном и судебном порядках) к сумме дополнительно начисленных налогов и других платежей с учетом пени и налоговых санкций камеральными и выездными налоговыми проверками.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что система налогового аудита занимает важное место в механизме досудебного урегулирования налоговых споров, так как обеспечивает его реализацию. Наличие досудебного урегулирования споров между налогоплательщиком и налоговыми органами дает возможность посредством методов налогового аудита и правовых норм воздействовать на данные отношения и принять правильное решение при этом. Главным ориентиром развития и совершенствования элементов механизма досудебного урегулирования налоговых споров должны являться интересы налогоплательщика. Механизм досудебного урегулирования налоговых споров должен постоянно быть социально ценным по своему характеру, создавать благоприятные условия для реализации

законных целей субъектов налоговых правоотношений.

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

<sup>1</sup> О Концепции развития налогового аудита в системе налоговых органов Российской Федерации: распоряжение Федеральной налоговой службы от 1 сент. 2006 г. № 130@. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=105111>.

<sup>2</sup> Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование: учебник для студентов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение». М., 2008.

<sup>3</sup> Ручкина Г.Ф., Курков П.А. Аудит в системе налоговых органов Российской Федерации // Налоги. 2009. № 2.

<sup>4</sup> Пантюшов О.В. Обжалование ненормативных актов налоговых органов в административном и судебном порядке // Налоговая политика и практика. 2008. № 10.

<sup>5</sup> Гаджиева М.А. Эффективность налогового администрирования как основной фактор оценки эффективности налогообложения // Налоги. 2008. № 6.

*Поступила в редакцию 07.02.2011 г.*