

Угрюмова Мария Андреевна

**РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕНИЯ  
ДОСУДЕБНОГО НАЛОГОВОГО АУДИТА**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат  
диссертации на соискание ученой  
степени кандидата экономических наук

Москва

2012

Работа выполнена на кафедре «Аудит и контроль» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Мельник Маргарита Викторовна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор,  
**Адамов Насрулла Абдурахманович**,  
АНО ВПО Центросоюза Российской Федерации  
«Российский университет кооперации»,  
заведующий кафедрой «Финансовый менеджмент и  
налоговый консалтинг»

доктор экономических наук, доцент  
**Бобошко Наталья Михайловна**,  
ФГКОУВПО «Московский университет  
Министерства внутренних дел Российской  
Федерации», профессор кафедры «Экономический  
анализ, финансы и статистика»

Ведущая организация: **НОУ ВПО «Московская академия  
экономики и права»**

Защита состоится «20» июня 2012 года в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.03 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, дом 55, аудитория 213, г. Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу Ленинградский проспект, дом 49, комната 203, г. Москва, 125993.

Автореферат разослан «18» мая 2012 года. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «18» мая 2012 года размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу: <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>

Ученый секретарь совета Д 505.001.03,  
кандидат экономических наук, доцент

О.Ю. Городецкая

## **I. Общая характеристика работы**

### **Актуальность темы исследования.**

В условиях рыночной экономики при существенном расширении хозяйственной самостоятельности организаций, многообразии форм собственности и хозяйственных операций, вариантности организации бухгалтерского учета регулирование налоговых отношений становится наиболее актуальным, так как они должны обеспечить баланс интересов налогоплательщиков и государства, создать условия для формирования бюджетов на всех уровнях. В этой связи становится актуальной организация налогового контроля как важнейшей формы финансового контроля.

Налоговый контроль нацелен на проверку соблюдения налогового законодательства как со стороны налогоплательщиков, когда основными объектами контроля становятся правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов, так и со стороны налоговых органов, когда основными объектами контроля становится соблюдение требований внутриведомственных регламентов порядка проведения камеральных и выездных налоговых проверок, регулирующих налоговые отношения.

В настоящее время налоговому контролю уделяется большое внимание налогоплательщиками, которые создают для этого специальные подразделения в системе внутреннего контроля, приглашают специализированные аудиторские организации и консультантов для проведения налоговых деклараций. При проведении аудиторских проверок бухгалтерской отчетности особое внимание уделяется проверке достоверности налоговых баз исчисления основных видов налогов. В налоговых органах проведена большая работа по формированию методик налоговых проверок, созданы специальные консультативные подразделения, где налоговые консультанты отвечают на вопросы налогоплательщиков. В рамках Федеральной налоговой службы создаются специальные подразделения досудебного аудита, участвующие в досудебном разрешении налоговых споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Налоговые споры между хозяйствующими субъектами и властными структурами возникают по разным причинам. Постоянное внесение изменений и дополнений в налоговое законодательство, неоднозначность толкования некоторых статей Налогового кодекса, неурегулирование отдельных правовых отношений, появление новых форм ведения бизнеса, введение специального налогового учета требуют применения индивидуального подхода налоговых аудиторов к рассмотрению деятельности каждой конкретной организации. Как правило, первоисточником возникновения налогового спора являются допущенные ошибки (случайные или преднамеренные) в определении хотя бы одного из базовых элементов налогообложения (налоговой базы, налогового периода, налоговой ставки, порядка исчисления налога, порядка и сроков уплаты налога) или в определении налоговых льгот и оснований для их использования.

Разногласия между налогоплательщиками и налоговыми органами часто рассматриваются в суде, что связано с существенными затратами и достаточно длительным периодом разрешения споров. Досудебный налоговый аудит реально помогает решению двуединой задачи нахождения консенсуса между защитой налогоплательщика, с одной стороны, и интересов государства, с другой.

Досудебное урегулирование налоговых споров, главным образом, направлено на повышение ответственности налогоплательщиков и должностных лиц налоговых органов за соблюдение норм законодательства о налогах и сборах, сокращению числа обращений в судебные органы. Согласно статистическим данным, с момента введения процедуры обязательного урегулирования налоговых споров в досудебном порядке (ст. 101.2 НК РФ) количество судебных споров уменьшилось более чем на 40%. Соотношение количества жалоб на стадии досудебного аудита по сравнению с исками в суде составляет почти 2 к 1<sup>1</sup>. В связи с возрастающим интересом налогоплательщиков к досудебному урегулированию налоговых споров, включением мер по совершенствованию процедур досудебного аудита в перечень наиболее приоритетных направлений налоговой

---

<sup>1</sup> Интервью главы ФНС Мишустина М. "Российская Бизнес-газета" №824 (42), 2011

политики РФ, актуальным становится вопрос исследования процесса досудебного урегулирования налоговых споров и разработки методов его проведения.

Представленное исследование посвящено изучению проблем становления, развития и совершенствования досудебного аудита, который осуществляется на государственной основе и должен занять своё место в классификации видов аудиторской деятельности. Исследование данного вопроса имеет как теоретическую (с целью создания методического аппарата), так и практическую (для регламентации деятельности подразделений досудебного аудита) значимость. Актуально с позиций совершенствования налогового администрирования в деле организации досудебного производства и развития общей методологии аудиторской деятельности в разных сферах экономики.

### **Степень научной разработанности темы.**

В основу разработки процедур досудебного аудита положены теоретические разработки, результаты которых изложены в трудах отечественных ученых в области налогового права, общей теории налогообложения, основ аудита, налогового аудита, бухгалтерского учета и отчетности, налогового администрирования: Адамова Н.А., Брызгалина А.В., Булыги Р.П., Гетьмана В.Г., Гончаренко Л.И., Кулининой Г.В., Макальской М.Л., Мельник М.В., Осокиной И.В., Павловой Л.П., Панскова В.Г., Пепеляева С.Г., Подольского В.В., Рогуленко Т.М., Савина А.А., Семенихина В.В., Ситниковой Л.В., Степченко Е.М., Юдиной Г.А., Юриновой Л.А. и др.

За последние годы было завершено несколько диссертационных работ, посвященных проблемам досудебного производства и совершенствованию правового и организационного обеспечения досудебного производства по фактам нарушений законодательства в области налогов и сборов: Матиенко В.А., Дудиной Н.В., Ядрихинского С.А., Шинкарюка Д.А., Занкина Д.Е., подготовленных в области юриспруденции на соискание кандидатов юридических наук.

В последнее время в периодических специальных изданиях – журналах «Налоги», «Налоги и налогообложение», «Аудит и налогообложение»,

«Налоговая политика и практика», «Налоговый вестник», «Московский налоговый курьер», «Налоговые споры» и др. появились содержательные научные статьи по правовым, информационным и аналитическим аспектам налогообложения, в том числе по организации досудебного налогового аудита (Л.Г. Артамоновой, В.В. Брызгалина, В.В. Грищенко, Ф.А. Гудкова, А.В. Демина, В.А. Ершова, А.С. Жильцова, М.В. Карасева, В.В. Кузнецова, Н.Т. Лобынцева, А.В. Лобанова, И.В. Панова, Ю.В. Пудыча, Г.Ф. Ручкиной, В.В. Семенихина, Е.М. Харитоновой, Н.А. Ховановой, Д.А. Шинкарюка и др.). Эти материалы формируют добротную теоретическую основу для анализа, систематизации, выработки выводов по рациональности развития досудебного налогового аудита, как важного метода финансового контроля и формы налогового администрирования.

Вместе с тем, введение лишь в 2009г. обязательной процедуры досудебного урегулирования налоговых споров, недостаточная практика досудебного производства, отсутствие необходимых статистических данных, новизна данного процесса объясняют ограниченную научную разработанность проблемы, несмотря на её очевидную актуальность.

Содержание и выводы исследования базируются также на выводах по статистическим данным работы арбитражных судов, материалах практической работы налоговых аудиторов территориальных налоговых органов за 2010 и 2011 г.г.

**Цель диссертационного исследования.** Целью диссертации является определение места досудебного аудита в общей системе налогового контроля, его взаимосвязь с другими методами контроля и разработка методического инструментария проведения и организации досудебного аудита на уровне территориального налогового органа. Для реализации поставленной цели выделены следующие частные *задачи*:

- раскрыть экономическую сущность налоговых споров, причины их возникновения и пути разрешения;

- определить роль государственного налогового аудита в досудебном разрешении налоговых споров, его основные отличия от негосударственного аудита;

- выявить наиболее типичные группы налоговых споров и особенности их возникновения в отдельных видах деятельности субъектов хозяйствования и на разных уровнях налоговой системы на основе мониторинга претензионной деятельности и анализа статистики разрешения налоговых споров в досудебном порядке, обосновать формы протеста со стороны налогоплательщика и налогового органа, структурировать процедуры досудебного рассмотрения возражений и жалоб налогоплательщиков;

- разработать методический инструментарий и общую методику проведения досудебного аудита при рассмотрении возражений и жалоб налогоплательщика на уровне территориального налогового органа;

- определить основные мероприятия по совершенствованию организации досудебного производства, включая выделение основных этапов, методов, документов для наиболее эффективного и оперативного реагирования на нарушение норм налогового законодательства.

**Объектом диссертационного исследования** являются отношения между налогоплательщиком и налоговым органом, анализ которых позволяет выявить причины и условия достижения согласия по разрешению возникших налоговых споров.

**Предметом диссертационного исследования** является методика и организация процесса досудебного производства по урегулированию споров с налогоплательщиками, включая классификацию налоговых споров, причины их возникновения, методический инструментарий, общую методику проведения досудебного аудита и оценку его результативности.

**Методология и информационная база диссертационного исследования.**

Учитывая междисциплинарный характер подхода к исследованию, её методологическую базу составили научные разработки российских и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения, опыт

работы налоговых органов, освященный в научных журналах, и личный опыт работы аспиранта в налоговой инспекции при становлении досудебного налогового аудита как новой формы налогового контроля.

Информационно-правовую базу исследования составили действующие законодательные документы по аудиту (Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ, Стандарты аудиторской деятельности, Кодекс этики аудиторам), по налоговому законодательству (Налоговый Кодекс РФ, Приказы, Указы, Письма в сфере налогового законодательства, директивные документы Министерства финансов РФ, внутриведомственные документы Федеральной налоговой службы, регламентирующие работу подразделений досудебного аудита). Информационная база исследования включает также данные статистики работы территориального налогового органа по досудебному урегулированию налоговых споров, судебную статистику по разрешению налоговых споров, конкретные примеры нарушения налогового законодательства как со стороны налогоплательщика, так со стороны налогового органа.

**Рабочая гипотеза** заключается в том, что досудебный аудит является частью налогового администрирования, направлен на повышение результативности налогового контроля, взаимосвязан с другими методами контроля; для структурирования и совершенствования процедур досудебного производства необходима разработка специального методического инструментария проведения и организации досудебного аудита, специальные методические регламенты.

**Научная новизна исследования** состоит в разработке методического инструментария и формировании регламентов проведения досудебного налогового аудита как важнейшего направления налогового контроля, обеспечивающего повышение его результативности и эффективности.

Новизну диссертационного исследования характеризуют сформулированные в соответствии с поставленными задачами и обоснованные в работе положения и выводы, которые выносятся на защиту:



- сформирован понятийный аппарат налогового контроля в сфере досудебного урегулирования налоговых споров, в который предлагается ввести понятия «налоговый спор», «досудебный аудит», «методика проведения досудебного налогового аудита», «регламенты процессов досудебного урегулирования налоговых споров»;
- обоснована необходимость развития досудебного налогового аудита, определено его место в налоговом администрировании как новой формы налогового контроля и взаимосвязь с другими методами налогового контроля, осуществляемого налоговыми органами. Отмечена возрастающая роль коммерческого налогового аудита, проводимого аудиторскими фирмами, привлекаемыми хозяйствующими субъектами, в целях проверки правильности расчетов организации по налогам и сборам, раскрыты отличия разных видов аудита, включая такие признаки как: инициатор, основание для проведения, исполнитель, назначение вида аудиторской деятельности, цели, объекты аудита, задачи, функции, основные этапы, итоговые документы, законодательная база, методика, принципы, взаимодействие, квалификация auditors, ответственность и оплата аудиторских услуг;
- определен порядок организации, проведения, структурирования и использования результатов проведения мониторинга претензионной деятельности и анализа статистики рассмотрения налоговых споров; проведено ранжирование налоговых споров по причинам и дана оценка частоты их возникновения;
- разработана методика проведения досудебного аудита на уровне территориальной налоговой инспекции, включающая систему методического инструментария, перечень этапов практического выполнения работ по рассмотрению возражений и жалоб налогоплательщиков и форм представления результатов проведения мероприятий налогового контроля;

- предложен комплекс мероприятий по организации процесса досудебного производства в системе налогового администрирования.

**Теоретическая и практическая значимость исследования.** Теоретическое значение исследования состоит в том, что представлен системный анализ методического инструментария досудебного урегулирования разногласий между налоговым органом и налогоплательщиком по актам налогового контроля, проанализированы подходы к определению источников возникновения налоговых споров и путей их разрешения. Ряд теоретических положений диссертации может быть использован при дальнейшем совершенствовании законодательных актов по вопросам налоговых правонарушений, по вопросам методического и организационного совершенствования деятельности налоговых органов при рассмотрении жалоб налогоплательщиков.

Практическая значимость исследования заключается в разработке и последующем внедрении методики досудебного аудита на уровне территориальных налоговых инспекций.

Сформулированные автором положения, аналитические материалы, статистические данные в дальнейшем могут быть использованы при подготовке методических и учебных пособий по курсу налогового администрирования, аудиторской деятельности и налоговому праву.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения и выводы диссертации докладывались и получили одобрение на международных научно-практических конференциях и круглых столах, организованных Финансовым университетом при Правительстве Российской Федерации и Воронежским государственным университетом в 2011 и 2012 году.

Диссертация связана с научно-исследовательскими работами Финансового университета, проводимыми в рамках комплексной темы «Предложения по совершенствованию налогового администрирования в целях повышения инновационной активности субъектов экономической деятельности».

Результаты диссертационного исследования используются в практической деятельности налоговой инспекции Северного административного округа г.

Москвы. В частности, используется методический инструментарий проведения и организации досудебного аудита на уровне территориальных налоговых инспекций. По материалам исследования внедрена поэтапная методика, включающая методы практического выполнения процедур по рассмотрению возражений и жалоб налогоплательщиков, а также рекомендации по организации досудебного производства. Описанная в исследовании методика способствует структурированию и конкретизации процедур досудебного аудита, что позволяет повысить его производительность и эффективность.

Основные положения и рекомендации диссертационной работы используются в учебном процессе кафедры «Аудит и контроль» Финансового университета при преподавании дисциплин «Основы аудита», «Практический аудит», а также в спецкурсе «Налоговый аудит».

Внедрение результатов исследования подтверждено справками о внедрении.

**Публикации.** По теме диссертации опубликованы пять научных работ общим объемом 2,3 п.л. (весь объем авторский), в том числе четыре статьи авторским объемом 2,0 п.л. опубликованы в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России.

**Структура и объем диссертационной работы.** Структура диссертации обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Работа состоит из введения, трех глав, включающих семь параграфов, заключения, списка использованной литературы, включающего 165 источников и 19 приложений. Текст диссертации изложен на 182 страницах.

## **II. Основное содержание работы**

**1. Сформирован понятийный аппарат налогового контроля в сфере досудебного урегулирования налоговых споров.**

Анализ различных подходов к определению понятия «налоговый спор» позволяет сформулировать наиболее точное для целей досудебного аудита определение налогового спора как юридической конфликтной ситуации, в основе которой лежат разногласия между налогоплательщиком (экономическим

субъектом) и налоговым органом (властным субъектом) по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах. Для понимания сущности налогового спора в диссертационном исследовании выделяются основание и источники налоговых споров (Рис.1):

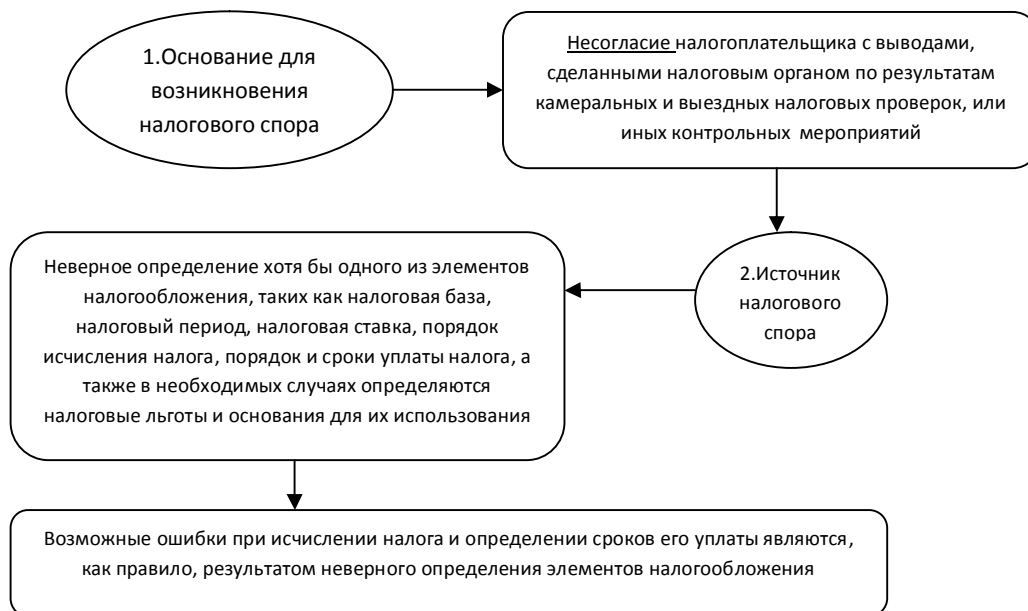


Рис. 1 Основание и источники налоговых споров

В работе анализируется история становления механизма досудебного урегулирования налоговых споров. В настоящее время Налоговым кодексом предусматривается порядок рассмотрения возражений, жалоб, заявлений налогоплательщиков в досудебном порядке. Для этой цели в 2006г. в системе налоговых органов были созданы специальные подразделения налогового аудита, переименованные в 2009г. в отделы досудебного аудита.

Досудебный аудит можно определить как деятельность, направленную на формирование и выражение независимого экспертного мнения специалиста подразделения досудебного аудита по поводу обоснованности возникшего налогового спора, включающую анализ правомерности и законности позиций субъектов налогового спора с учетом оценки перспективы принятия решения при обращении налогоплательщика в судебные органы.

**2. Обоснована необходимость развития досудебного налогового аудита. Определено его место в налоговом администрировании как новой формы налогового контроля.**

Результаты административного разрешения налоговых споров показывают, что процедура досудебного урегулирования способствует сокращению судебных споров с участием государственных органов. Дальнейшее развитие института досудебного урегулирования необходимо для повышения качества и сокращения сроков рассмотрения возражений и жалоб налогоплательщиков, устранения недостатков и нарушений налогового законодательства как со стороны налогоплательщиков, так и налоговых органов. При этом основными направлениями работы подразделений досудебного аудита являются:

-подготовка экспертных заключений при рассмотрении жалоб и возражений со стороны налогоплательщиков;

-обобщение, анализ практики рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке;

-участие в разработке законодательных и иных нормативных актов, касающихся налогов и сборов.

Государственный досудебный аудит и налоговый аудит, проводимый на коммерческой основе, являются различными формами финансового контроля за соблюдением и исполнением налогового законодательства, т.к. преследуют различные цели и задачи и отличаются по целому ряду признаков, основные из которых приведены в Таблице 1:

Таблица 1.

Отличия государственного досудебного аудита от негосударственного налогового аудита

| № п/п | Признаки  | Досудебный аудит<br>(на государственной основе)  | Налоговый аудит<br>(на коммерческой основе)   |
|-------|-----------|--|---|
| 1.    | Инициатор | Налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты (юридические и физические лица, индивидуальные предприниматели); | 1.Экономические субъекты (юридические лица и индивидуальные предприниматели). Инициативный аудит;<br>2.Органы государственного управления. Обязательный аудит |

|    |                       |   |   |
|----|-----------------------|---|---|
| 2. | <b>Исполнитель</b>    | Подразделения досудебного аудита в системе налоговых органов Российской Федерации   | 1.Аудиторские фирмы и аудиторы, работающие самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, имеющие лицензию на право проведения аудиторской деятельности;<br>2.Служба внутреннего аудита экономического субъекта   |
| 3. | <b>Назначение</b>     | Независимое экспертное рассмотрение возражений (разногласий) по актам налогового контроля, заявлений и жалоб юридических и физических лиц, индивидуальных предпринимателей на акты ненормативного характера налоговых органов, на действия или бездействие их должностных лиц   | Независимая экспертная проверка состояния систем налогового и бухгалтерского учета, расчетов организации по налогам и сборам, а также разработка комплекса мер по защите экономического субъекта от привлечения к налоговой ответственности   |
| 4. | <b>Цели</b>           | Выражение мнения о степени достоверности, законности и обоснованности обжалуемых действий (бездействия) должностных лиц, принятых ими актов ненормативного характера, или актов налогового контроля, на которые поданы возражения (разногласия).  | Выражение мнения о степени достоверности и соответствия законодательным нормам порядка формирования, отражения в учете, правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов, сборов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды   |
| 5. | <b>Основные этапы</b> | 1.Начальный этап (получение возражений отделом досудебного аудита, проверка процедуры проведения проверки и рассмотрения материалов);<br>2.Подготовительный этап. (Проверка по форме и срокам);<br>3.Этап обсуждения (рассмотрение возражений у начальника налогового органа);<br>4.Сбор данных (сбор всей необходимой информации для досудебного производства);<br>5.Сбор и учет дополнительных данных (Изучение документов, приложенных к возражениям)<br>6.Аналитический этап (анализ документов, судебной перспективы, статистики, оценка полученных аудиторских доказательств);<br>7.Документирование (отражение результатов проведения мониторинга судебной практики, статистика, независимого мнения аудитора по налоговому спору);<br>8.Этап оформления (оформление экспертного заключения, передача в отдел контрольного блока);<br>9. Дополнительный этап (в случае проведения дополнительных мероприятий налогового контроля);<br>10.Этап обжалования (в случае подачи налогоплательщиком апелляционной жалобы/жалобы, сбор материалов);<br>11.Итоговый этап (написание заключения отделом досудебного аудита с отражением независимого мнения по налоговому спору и | 1. Подготовительный этап. Ознакомление с проверяемым экономическим субъектом для определения примерного объема, сложности и продолжительности налогового аудита. Подготовка общего плана и программы аудита. Заключение договора об оказании аудиторских услуг. Подготовка специального задания по проведению налогового аудита;<br>2.Основной этап проверки по существу. Проведение проверки бухгалтерских и финансовых документов, подтверждение правильности исчисления и уплаты налогов и сборов. Отражение результатов проверки в рабочих документах;<br>3.Заключительный этап аудита налогообложения- обобщение и оформление результатов проверки. Подготовка итоговых документов |

|    |                                 |  |  |
|----|---------------------------------|--|--|
|    |                                 | оценкой судебной перспективы решения налогового органа. Внесение всех данных в информационную систему налогового органа).  |  |
| 6. | <b>Итоговые документы</b>       | 1.Экспертное заключение по возражениям налогоплательщиков на акты налоговых проверок;<br>2.Заключение по жалобе, апелляционной жалобе;<br>3.Письменный ответ налогоплательщику   | 1.Заключение по результатам проведения налогового аудита;<br>2.Отчет по результатам проведения налогового аудита (если его подготовка предусмотрена условиями договора)  |
| 7. | <b>Методика</b>                 | Методика проведения досудебного налогового аудита на уровне территориального налогового органа разработана в настоящем диссертационном исследовании  | Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами». Одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000г., Протокол №1 |
| 8. | <b>Оплата аудиторских услуг</b> | Для налогоплательщиков установлен бесплатный порядок поведения досудебного аудита при обращении налогоплательщика в установленном законом порядке, работа налоговых аудиторов оплачивается из государственного бюджета | Стоимость аудиторских услуг указывается в договоре с экономическим субъектом на оказание аудиторских услуг   |

Одновременно следует отметить возрастающую роль аудиторской деятельности коммерческих организаций в разрешении налоговых споров подконтрольных субъектов с налоговыми органами в досудебном порядке, так как они в этом случае могут представлять интересы налогоплательщиков.

**3. Определен порядок организации, проведения, структурирования и использования результатов проведения мониторинга претензионной деятельности и анализа статистики рассмотрения налоговых споров; проведено ранжирование налоговых споров по частоте их возникновения.**

В работе проведен анализ результатов деятельности подразделений досудебного аудита и мониторинг основных разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом (мониторинг претензионной деятельности) для обобщения и классификации основных налоговых споров. Для анализа статистики разрешения налоговых споров за последние три года все возникшие за это время налоговые споры вы работе были условно разделены на три группы, представленные на Рисунке 2:

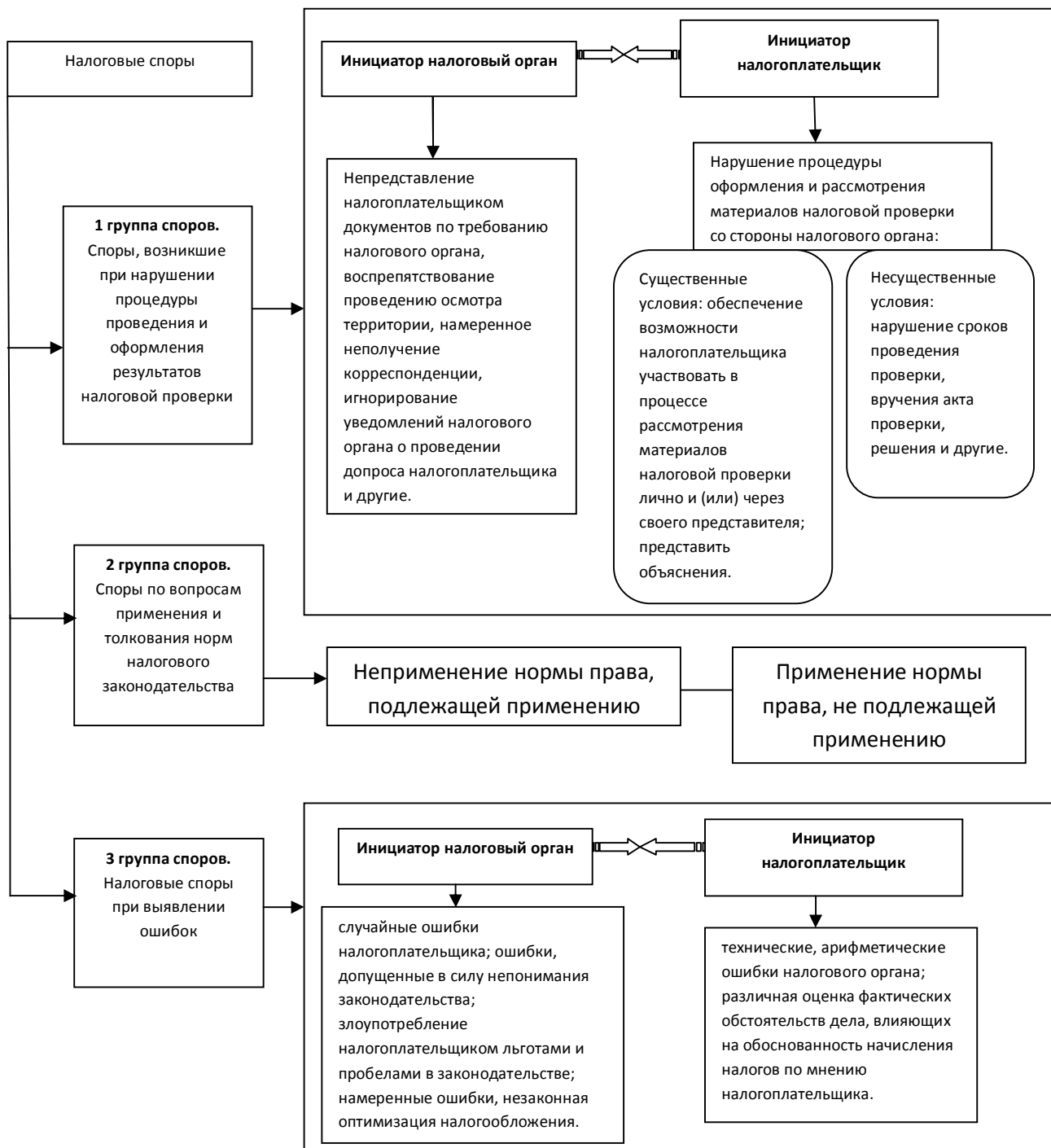


Рис.2 Классификация налоговых споров

Самые распространенные налоговые споры, инициируемые налогоплательщиком проранжированы по частоте наиболее часто встречающихся спорных ситуаций (см. рис.3).



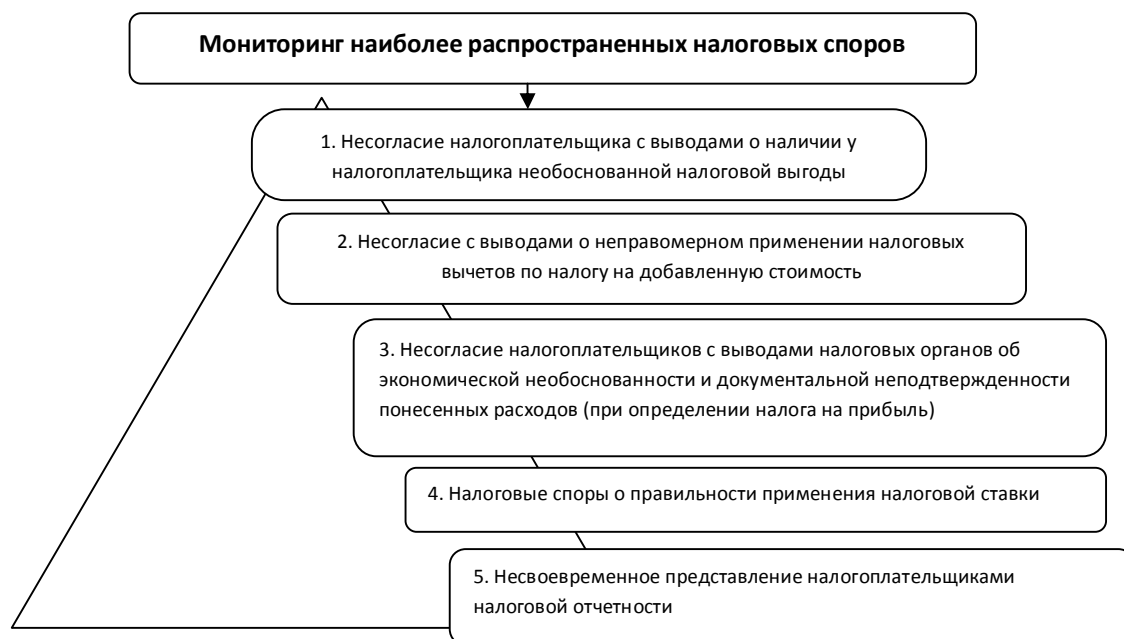


Рис. 3 Причины возникновения налоговых споров

В процессе досудебного урегулирования налоговых споров налоговыми аудиторами подразделений досудебного аудита территориальных налоговых инспекций при рассмотрении налоговых споров проводится мониторинг судебной практики по спорной ситуации для выявления наличия или отсутствия судебной перспективы принятия решения в пользу налогового органа или в пользу налогоплательщика. В Таблице 2, которая представлена в автореферате в сокращенном варианте, приведены противоположные судебные позиции по наиболее часто возникающим спорным ситуациям.

Таблица 2.

Судебная практика по наиболее часто встречающимся налоговым спорам

|   |  |
|---|--|
| 1. НДС. Необоснованная налоговая выгода:  |  |
| 1.1 Признаки получения необоснованной налоговой выгоды:   |  |
| <b>1.1.1 Является ли непредставление контрагентом отчетности в налоговый орган признаком получения необоснованной налоговой выгоды (ст. 171 НК РФ)?</b>   |  |
| <b>Позиция 1</b>  | <b>Позиция 2</b>   |
| Непредставление поставщиком отчетности является признаком получения необоснованной налоговой выгоды (недобросовестности)<br>Письмо Минфина России от 16.04.2010 N 03-02-08/25<br>непредставление контрагентом в инспекцию налоговой и бухгалтерской отчетности свидетельствует о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.<br>Постановление ФАС Московского округа от 21.04.2011 N КА-А40/2968-11-2 по делу N А40-14412/10-116-86<br>Постановление ФАС Московского округа от 19.04.2011 N КА-А40/2868-11 по делу N А40-32639/10-35-210<br>Постановление ФАС Московского округа от 09.09.2010 N КА-А40/10194-10 по делу N А40-95303/09-99-711 (Определением ВАС РФ от 01.12.2010 N ВАС-16033/10 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) и | Непредставление поставщиком отчетности не является признаком получения необоснованной налоговой выгоды (недобросовестности)<br>Постановление ФАС Московского округа от 23.05.2011 N КА-А40/4584-11 по делу N А40-99409/10-13-522<br>Суд отклонил довод инспекции о том, что контрагенты не исполняют возложенной на них законодательством обязанности представлять налоговую отчетность. Суд указал, что налогоплательщик подтвердил реальность сделки. Кроме того, суд сослался на Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 N 329-О, в соответствии с которым налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.<br>Постановление ФАС Московского округа от 14.02.2011 N КА- |

|  |   |
|--|---|
| другие   | А40/189-11 по делу N А40-173806/09-112-1417 и другие  |
| <b>1.1.2 Налогоплательщик (его контрагент) зарегистрирован по адресу массовой регистрации или создан "массовым" учредителем</b>  |   |
| <p>Массовые адреса и массовые учредители являются признаком получения необоснованной налоговой выгоды (недобросовестности) Письмо Минфина России от 16.04.2010 N 03-02-08/25</p> <p>Разъясняется, что регистрация контрагента по адресу массовой регистрации свидетельствует о необоснованной налоговой выгоде.</p> <p>Постановление ФАС Московского округа от 19.1.2006, 22.12.2006 N КА-А40/12570-06 по делу N А40-25261/06-111-126 (Определением ВАС РФ от 23.04.2007 N 3987/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)</p>  | <p>Массовые адреса и массовые учредители не являются признаком получения необоснованной налоговой выгоды (недобросовестности)</p> <p>Постановление ФАС Московского округа от 21.12.2006, 22.12.2006 N КА-А40/12490-06 по делу N А40-26225/06-20-116</p> <p>Суд указал: налогоплательщик не должен был знать о том, что его контрагент является посредником, чьи поставщики уклоняются от уплаты налога в бюджет. Поэтому наличие массовых учредителей у поставщиков само по себе не является признаком недобросовестности.</p> <p>Постановление ФАС Московского округа от 14.03.2011 N КА-А40/648-11 по делу N А40-35710/10-4-186</p> |
| <b>1.1.3 Является ли создание видимости сделки признаком получения необоснованной налоговой выгоды (недобросовестности) (ст. 171 НК РФ)?</b>   |   |
| <p>Судебная практика неоднозначна.</p> <p>Постановление Президиума ВАС РФ от 01.11.2005 N 9660/05 по делу А76-15087/04-38-472</p> <p>О фиктивности сделки, по мнению суда, свидетельствует то, что товар с территории поставщика фактически не вывозился, однако по документам значился как реализованный.</p> <p>Постановление Президиума ВАС РФ от 23.01.2007 N 8300/06 по делу N А21-9656/04-С1</p> <p>Суд указал, что налоговая выгода необоснованна, так как доказано "формальное приобретение" товара, создание схемы незаконного возмещения налога из бюджета при следующих обстоятельствах: товар был предметом пяти сделок обществ, расположенных в разных городах; тексты договоров по сделкам идентичны; договоры заключены в течение нескольких дней, несмотря на территориальную отдаленность участников сделки, после осуществления экспорта товара; в договорах поставки при высокой цене контрактов не указано точное место хранения товара, в то время как согласно условиям приемка товара по количеству и качеству производится в месте его хранения с составлением акта приема-передачи на складе продавца; расчеты между участниками сделок проведены в течение непродолжительного времени.</p> |   |
| <b>2. Налог на прибыль.</b>  |   |
| <b>2.1. Признается ли расход экономически обоснованным, если налогоплательщик мог обойтись без расхода или понести меньший расход (п. 1 ст. 252 НК РФ)?</b>  |   |
| <p>Расходы являются экономически обоснованными</p> <p>Письмо Минфина России от 21.05.2010 N 03-03-06/1/341</p> <p>Финансовое ведомство разъясняет, что обоснованность расходов должна оцениваться с учетом намерений налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской деятельности.</p> <p>При этом критерии целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата не могут применяться при оценке обоснованности расходов.</p> <p>Постановление ФАС Московского округа от 12.05.2010 N КА-А40/4262-10 по делу N А40-52274/09-115-309</p>  | <p>Расходы являются экономически необоснованными</p> <p>Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15.09.2008 N Ф04-5627/2008(11554-А46-40) по делу N А46-8606/2006 (Определением ВАС РФ от 22.12.2008 N ВАС-17546/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)</p>  |
| <b>2.2 Можно ли признать расходы на подготовку и переподготовку кадров, если обучение не завершено или не получен документ об окончании курса?</b>   |   |
| <p>Расходы на подготовку и переподготовку кадров можно признать по окончании обучения, которое подтверждено документально</p> <p>Постановление ФАС Уральского округа от 10.12.2009 N Ф09-9824/09-С3 по делу N А60-13110/2009-С6</p> <p>Суд указал, что право на признание командировочных расходов, связанных с подготовкой и переподготовкой кадров, возникает в момент завершения сотрудником обучения при наличии подтверждающего это документа.</p>  | <p>Расходы на подготовку и переподготовку кадров можно признать независимо от того, завершено ли обучение</p> <p>Постановление ФАС Московского округа от 07.06.2011 N КА-А40/5289-11 по делу N А40-113400/10-127-567</p>  |
| <b>3. НДС. Предоставление налоговых вычетов</b>  |   |
| <b>3.1. Имеет ли налогоплательщик право на вычет, если в налоговом периоде у него не было операций, облагаемых НДС (п. 1 ст. 171 НК РФ)?</b>   |   |
| <p>Права на вычет нет</p> <p>Письмо Минфина России от 08.12.2010 N 03-07-11/479</p> <p>Финансовое ведомство разъясняет, что если налогоплательщик в налоговом периоде базу по НДС не исчисляет, то принимать к вычету суммы налога, уплаченные поставщикам товаров (работ, услуг), оснований нет.</p> <p>Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17.03.2011 по делу N А63-2883/2010</p>   | <p>Право на вычет есть</p> <p>Постановление Президиума ВАС РФ от 03.05.2006 N 14996/05 по делу N А06-2102у-4/04нр</p> <p>Суд указал, что реализация товаров (работ, услуг) по конкретным операциям в том же налоговом периоде не является в силу закона условием применения налоговых вычетов.</p> <p>Постановление ФАС Московского округа от 06.05.2011 N КА-А41/3783-11 по делу N А41-20229/10</p> <p>Постановление ФАС Московского округа от 09.02.2011 N КА-А40/18322-10 по делу N А40-8164/10-90-11.</p>   |

В работе приведен анализ статистики рассмотрения возражений налогоплательщиков, представленных в территориальные налоговые органы г. Москвы и жалоб налогоплательщиков, представленных в вышестоящий налоговый орган г. Москвы. По сведениям о результатах работы по урегулированию споров в досудебном порядке, представленных подразделениями досудебного аудита налоговых органов г. Москвы, за первые кварталы 2010 и 2011 года количество актов налоговых органов, оспоренных налогоплательщиками на стадии рассмотрения материалов налогового контроля, составило 1 354 и 1 348 соответственно. Количество решений налоговых органов, при вынесении которых доводы налогоплательщиков удовлетворены, составило 744. Соотношение количества решений, при вынесении которых доводы налогоплательщиков удовлетворены, и количества оспоренных в отчетном периоде актов налоговых проверок составляет 55%. Оспариваемая налогоплательщиками сумма требований налоговых органов в представленных возражениях по актам за 1 квартал 2011 г. составила 17 млрд. руб., сумма удовлетворенных требований налогоплательщиков по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки и представленных возражений равна 4,2 млрд. руб., что составляет 24 % суммы, оспариваемой налогоплательщиками.

В вышестоящий налоговый орган по г. Москве за первое полугодие 2011 года поступило 1811 жалоб налогоплательщиков на действия (бездействие) и акты ненормативного характера налоговых инспекций города Москвы, в аналогичном периоде 2010 года 2784 жалоб. Из общего количества рассмотренных жалоб удовлетворено 45,7%.

На основе статистики рассмотрения возражений и жалоб налогоплательщиков в работе выделены основные причины удовлетворения требований налогоплательщиков (см. Диаграмма 1).

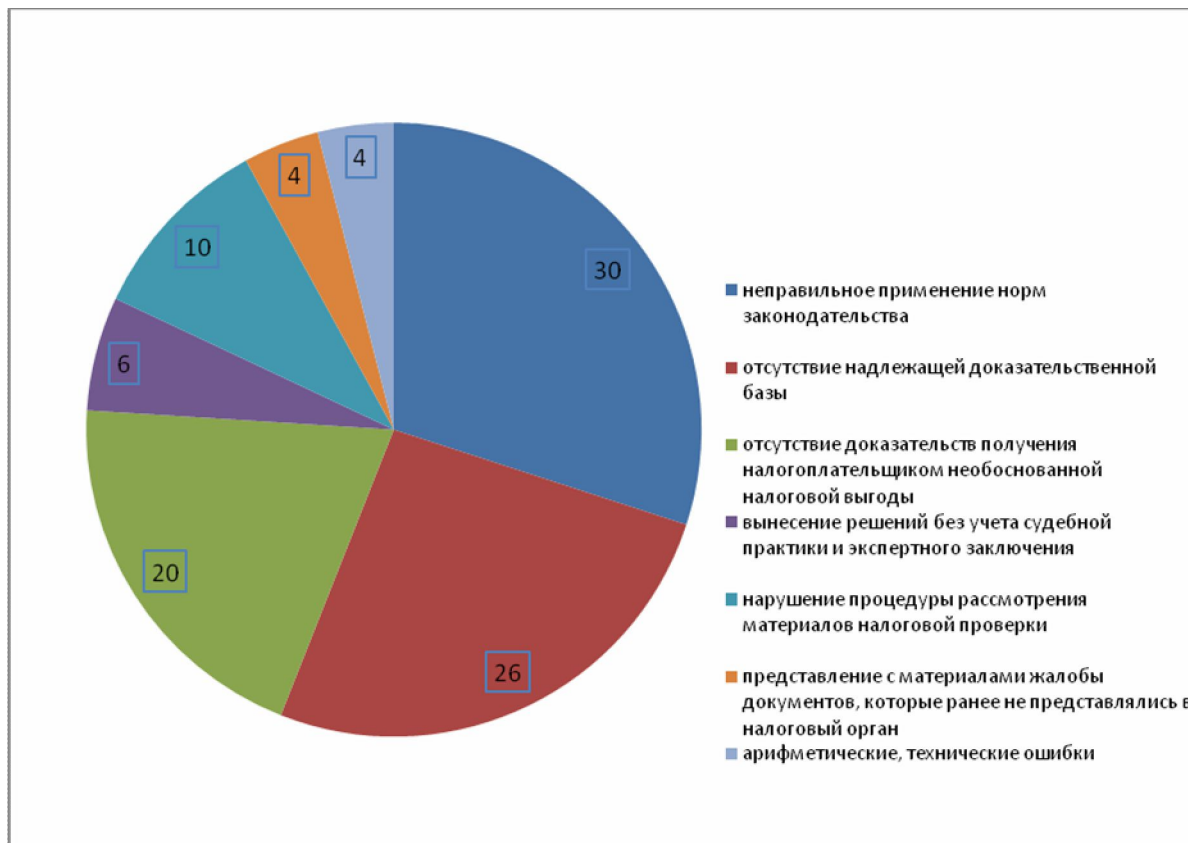


Диаграмма 1. Причины удовлетворения жалоб налогоплательщиков за первое полугодие 2011 года

#### **4. Разработана методика проведения досудебного налогового аудита на уровне территориальной налоговой инспекции.**

Анализ процесса осуществления досудебного налогового аудита позволяет определить рациональный порядок его проведения и предложить регламент данного процесса. Целью досудебного налогового аудита является выполнение специального задания по рассмотрению Возражений и жалоб, представленных налогоплательщиками в налоговый орган с целью досудебного рассмотрения результатов налоговых проверок и разрешения налоговых споров налогоплательщиков с налоговыми органами. Субъектами данного направления аудиторской деятельности являются специалисты (налоговые аудиторы) отдела досудебного аудита территориальных налоговых инспекций, объектом являются различные налоговые споры. В качестве основных этапов выполнения досудебного налогового аудита в диссертационной работе выделены следующие (Таблица 3):

## Основные этапы проведения досудебного аудита

| Поэтапная методика проведения досудебного аудита при подаче налогоплательщиком письменных возражений на акт выездной/камеральной налоговой проверки и апелляционных жалоб, жалоб в налоговый орган |   |   |  |  |
|--|---|---|--|--|
| Наименование этапа   | Содержание этапа  |   |  |  |
| 1. Начальный этап  | <p>1. Получение отделом досудебного аудита возражений на акты камеральных или выездных налоговых проверок</p> <p>Проверка соблюдения процедуры вручения акта налоговой проверки и извещения о дате рассмотрения материалов налоговой проверки и возражений налогоплательщика</p> <p>Экземпляр Акта в течение пяти рабочих дней с даты его составления вручается налогоплательщику или его представителю (п. 5 ст. 100, п. 6 ст. 6.1 НК РФ).</p> <p>На основании п. 2.1 Требований к составлению акта налоговой проверки (Приказ ФНС России от 25.12.2006 N САЭ-3-06/892) содержание акта камеральной проверки (кроме вводной части) регламентируется теми же положениями, которыми установлены требования к акту выездной налоговой проверки.</p>   |   |  |  |
|  | <p>2. Проверка соблюдения существенных условий процедуры проведения проверки</p> <p>Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения акта и иных материалов мероприятий налогового контроля является основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом (п. 14 ст. 101 НК РФ). Закон выделяет два существенных нарушения, которые являются безусловным основанием для отмены решения:</p>   |   |  |  |
|  | <table border="1"> <tr> <td>1. необеспечение возможности лица, в отношении которого был составлен акт, участвовать в процессе рассмотрения материалов лично и (или) через своего представителя;</td> <td>2. необеспечение возможности этого лица представить объяснения</td> </tr> </table>   | 1. необеспечение возможности лица, в отношении которого был составлен акт, участвовать в процессе рассмотрения материалов лично и (или) через своего представителя; | 2. необеспечение возможности этого лица представить объяснения |  |
| 1. необеспечение возможности лица, в отношении которого был составлен акт, участвовать в процессе рассмотрения материалов лично и (или) через своего представителя;                                | 2. необеспечение возможности этого лица представить объяснения  |   |  |  |
| 2. Подготовительный этап   | <p>1. Проверка соблюдения основных требований к составлению акта налоговой проверки</p> <p>Оформление результатов проверки регламентируется ст. 100 НК РФ Приказом ФНС России от 25.12.2006 N САЭ-3-06/892@ (Приложение N 6 к Приказу)</p>  |   |  |  |
|  | <p>2. Проверка соблюдения порядка и сроков подачи письменных возражений налогоплательщиком.</p> <p>Возражения подаются в течение 15 дней после получения налогоплательщиком Акта и Извещения. Возражения могут быть представлены в последний день, на который назначено рассмотрение возражений у руководителя (его заместителя) налогового органа</p>  |   |  |  |
|  | <table border="1"> <tr> <td rowspan="3">3. Проверка выполнения требований к составлению Возражений на акт налоговой проверки</td> <td>1. Возражения подаются в письменном виде (п. 6 ст. 100 НК РФ).</td> </tr> <tr> <td>2. Возражения должны быть мотивированными и содержать аргументированную позицию налогоплательщика.</td> </tr> <tr> <td>3. Возражения обязательно должны содержать личную подпись налогоплательщика и подпись генерального директора (представителя по доверенности) и печать (если Возражения представляются организацией).</td> </tr> </table> <p>Требования не регламентированы. Основные формальные правила, установленные к письменным обращениям/заявлениям граждан:</p>  | 3. Проверка выполнения требований к составлению Возражений на акт налоговой проверки  | 1. Возражения подаются в письменном виде (п. 6 ст. 100 НК РФ). | 2. Возражения должны быть мотивированными и содержать аргументированную позицию налогоплательщика. |
| 3. Проверка выполнения требований к составлению Возражений на акт налоговой проверки   | 1. Возражения подаются в письменном виде (п. 6 ст. 100 НК РФ).  |   |  |  |
|  | 2. Возражения должны быть мотивированными и содержать аргументированную позицию налогоплательщика.  |   |  |  |
|  | 3. Возражения обязательно должны содержать личную подпись налогоплательщика и подпись генерального директора (представителя по доверенности) и печать (если Возражения представляются организацией).  |   |  |  |
| 3. Этап обжалования  | <p>1. Рассмотрение материалов проверки письменных Возражений налогоплательщика и материалов налоговой проверки, составление протокола</p> <p>1.1. В случае, если налогоплательщик не явился: составляется протокол с отметкой о рассмотрении материалов проверки и Возражений в отсутствие налогоплательщика;</p> <p>1.2. В случае если налогоплательщик явился: рассмотрение Возражений происходит у начальника (заместителя начальника) налогового органа в присутствии должностных лиц налогового органа, проводивших налоговую проверку и представителей налогоплательщика. Представителем отдела досудебного ведется Протокол рассмотрения возражений (объяснений) налогоплательщика. В протоколе фиксируются дополнительные доводы и дополнительные материалы, представленные налогоплательщиком. В протоколе отражается необходимость проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.</p> |   |  |  |
|  | <p>2. Передача налогоплательщику копии протокола рассмотрения возражений (объяснений) налогоплательщика налоговым органом</p>   |   |  |  |

|   |   |
|---|---|
| <b>4. Сбор данных для проведения аудита</b>     | Аудитором принимаются для дальнейшего рассмотрения документы, дополнительно представленные налогоплательщиком к письменным возражениям  |
|   | Аудитором принимаются для дальнейшего рассмотрения документы, дополнительно представленные налогоплательщиком при явке на обсуждение.   |
|   | Получение отделом досудебного аудита материалов проверки  |
|   | В случае необходимости направляет в отдел камеральных или выездных налоговых проверок (контрольного блока) служебную записку с просьбой получения разъяснений по эпизодам, по которым возражает налогоплательщик в представленных в налоговый орган возражениях   |
|   | Составление аудитором перечня необходимых документов для получения их из отдела, проводившего проверку (налогового инспектора)  |
|   | Получение отделом досудебного аудита заключения юридического отдела по результатам рассмотрения им материалов проверки и акта проверки  |
|   | При необходимости получение выписки из единого государственного реестра по налогоплательщику от отдела регистрации налогового органа  |
|   | Просмотр представленных налогоплательщиком деклараций, содержащихся в информационной базе налогового органа за рассматриваемый период   |
|   | Просмотр карточек расчетов с бюджетом и составление карточки о состоянии расчетов по форме №39.   |
| <b>5. Сбор и учет дополнительных данных</b>     | Оценка относительной важности совершенного правонарушения   |
|   | Оценка достаточности представленной налогоплательщиком доказательной базы по предмету рассматриваемого спора  |
|   | Учет аналогичных ситуаций в практике досудебного аудита   |
|   | Выяснение специфических особенностей налогоплательщика  |
|   | Выяснение вопроса о наличии либо отсутствии смягчающих ответственность обстоятельств  |
|   | Рассмотрение возможности использования результатов работы другого аудитора  |
|   | Установление фактов подачи данным налогоплательщиком возражений на акты камеральных или выездных налоговых проверок, обжалования решений налогового органа в вышестоящем налоговом органе или в суде ранее.   |
|   | Оценка полученных аудиторских доказательств   |
| <b>6. Аналитический этап</b>                    | Установление предмета налогового спора  |
|   | Анализ представленных налогоплательщиком документов в ходе проверки и дополнительно представленных документов к Возражениям   |
|   | Анализ нормативной базы по рассматриваемой ситуации   |
|   | Изучение судебной практики по спорной ситуации, мониторинг судебных решений   |
|   | Анализ судебной перспективы принятия решения при обращении налогоплательщика в суд по спорной ситуации после прохождения административного порядка  |
|   | Изучение статистики рассмотрения налоговых споров по аналогичным ситуациям  |
| <b>7. Документирование проведенного анализа</b> | Отражение в экспертном заключении процедуры проведения проверки   |
|   | Выражение независимого экспертного мнения о правомерности и законности позиций налогового органа и налогоплательщика  |
|   | Отражение результатов проведения мониторинга претензионной деятельности   |
|   | Отражение судебной перспективы позиции налогового органа при возможном обращении налогоплательщика в суд  |
|   | Обоснование необходимости проведения дополнительных мероприятий налогового контроля с представлением полного подробного перечня контрольных мероприятий   |
| <b>8. Этап оформления</b>                       | 1. Составление плана экспертного заключения   |
|   | 2. Оформление экспертного заключения  |
|   | 3. Подписание у начальника отдела досудебного аудита  |
|   | 4. Визирование экспертного заключения у начальника налогового органа  |
|   | 5. Передача копии экспертного заключения начальнику отдела контрольного блока, проводившему камеральную или выездную налоговую проверку   |
|   | 6. Внесение результатов рассмотрения налогового спора в электронный журнал учета работы по досудебному урегулированию (электронная база ЭОД)  |
| <b>9. Дополнительный этап</b>                   | По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки и Возражений (разногласий) налогоплательщика налоговым органом выносится решение по налоговой проверке с учетом представленных Возражений и экспертного заключения:<br>- решение о привлечении к налоговой ответственности;<br>- решение об отказе в привлечении к налоговой ответственности.<br>Решение должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в пункте 6 ст. 100 НК РФ. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц. |
|   | Принятие решения по результатам проведения проверки не входит в компетенцию отдела досудебного аудита. Решение выносится с обязательным учетом мнения, изложенным в экспертном заключении независимого аудитора.<br>В случае отражения в экспертном заключении проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, отделом контрольного блока выносится решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля и решении о продлении сроков рассмотрения материалов проверки.                                       |

|                             |  |
|-----------------------------|--|
|                             | Срок вынесения решения при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля установлен как месяц и 10 дней со дня истечения срока, указанного в п.6 ст.100 НК РФ.<br>По результатам проведения дополнительных мероприятий налогового контроля налогоплательщик извещается о рассмотрении полностью материалов налоговой проверки, акта проверки, возражений, дополнительных мероприятий налогового контроля<br>При явке налогоплательщика на рассмотрение указанных материалов, отделом досудебного аудита ведется протокол.<br>Копия протокола вручается налогоплательщику   |
| <b>10. Этап обжалования</b> | Не согласившись с доводами налогового органа, отраженными в решении, принятом по результатам проведения выездной или камеральной налоговой проверки, налогоплательщик имеет право представить апелляционную жалобу в вышестоящий налоговый орган в течение 10 дней с даты получения указанного решения (101.2 НК РФ).<br>В случае пропуска налогоплательщиком указанного срока представления апелляционной жалобы, налогоплательщик в течение года имеет право обжаловать указанное решение (гл. 19 НК РФ).<br>Перенаправление отделом досудебного аудита материалов проверки по обжалуемому решению налогового органа в вышестоящий налоговый орган |
| <b>11. Итоговый этап</b>    | Подготовка отделом досудебного аудита заключения по представленным жалобам налогоплательщика<br>Перенаправление комплекта документов, обосновывающих позицию налогового органа<br>Отражение в заключении досудебного аудита судебной перспективы принятия решения в пользу налогового органа<br>Установление фактов обжалования налогоплательщиком решений налогового органа в вышестоящем налоговом органе и в суде.<br>Внесение результатов рассмотрения налогового спора в электронный журнал учета работы по досудебному урегулированию (электронная база ЭОД)   |

По результатам работы отдела досудебного аудита в целом составляются статистические ежемесячные, ежеквартальные и годовые отчеты.

Разделение деятельности по осуществлению досудебного аудита на последовательные этапы, процедуры и стадии, в большей степени связаны с логикой их выполнения. Многие процедуры могут выполняться и повторяться на протяжении нескольких этапов, проводиться одновременно, пока не будет достигнута конечная цель досудебного аудита. Основные процедуры для получения аудиторских доказательств, осуществляемые на различных этапах проведения досудебного налогового аудита, представлены в Таблице 4:

Таблица 4.

#### Основные процедуры досудебного налогового аудита

| Наименование процедуры | Содержание процедуры   |
|------------------------|--|
| 1. Сличение            | Проверка соответствия документов, подготовленных налоговым органом по результатам проведенной налоговой проверки, а также документов, представленных налогоплательщиком, нормам налогового законодательства; |
| 2. Инспектирование     | Проверка записей, документов, в ходе которой аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника;   |
| 3. Сканирование        | Просмотр материалов проведенной камеральной или выездной налоговой проверки и документов, дополнительно представленных налогоплательщиком к возражениям, жалобе;   |

|                                       |  |
|---------------------------------------|--|
| 4. Пересчет                           | Проверка арифметических расчетов;  |
| 5. Аналитические процедуры            | Анализ и оценка полученной в ходе проведения досудебного налогового аудита информации; мониторинг претензионной деятельности; оценка судебной перспективы;   |
| 6. Прослеживание                      | Проверка первичных документов по оспариваемому эпизоду ненормативного акта налогового органа;  |
| 7. Составление экспертного заключения | Составление и оформление экспертного заключения, содержащего независимое экспертное мнение о правомерности и законности позиций налогового органа и налогоплательщика, результаты проведения мониторинга претензионной деятельности, судебной перспективы. |

## **5. Предложен комплекс мероприятий по организации процесса досудебного производства в системе налогового администрирования.**

Перечень мероприятий по организационному совершенствованию процесса урегулирования налоговых споров относится, прежде всего, к проблемам повышения результативности и эффективности налогового администрирования. В качестве первоочередных организационных мероприятий, по мнению автора, можно выделить следующие:

1. Регламентация процедуры досудебного урегулирования налоговых споров, установление требований к оформлению возражений и жалоб налогоплательщиков. Конкретизация порядка рассмотрения и оценки дополнительных документов, а также порядка проведения дополнительных мероприятий налогового контроля;

2. Публикование регламента работы досудебного аудита. Особенно это актуально в настоящее время, когда процедура досудебного аудита стала обязательной;

3. Организация обязательных курсов повышения квалификации налоговых инспекторов и досудебных аудиторов и проведение периодической переаттестации специалистов налоговых служб с выдачей соответствующих сертификатов;

4. Внедрение в практику электронной рассылки извещений налогоплательщикам о дате рассмотрения материалов налоговой проверки и возражений;



5.Разработка Интернет-сайтов с ответами и консультациями по вопросам, наиболее часто встречающимся у налогоплательщиков;

6.Публикация на сайте ФНС результатов рассмотрения налоговых споров на уровне территориальных налоговых органов и Управлений ФНС, публикация развернутой статистики разрешения налоговых споров;

7.Создание возможности получения информации о стадии рассмотрения жалобы на сайте ФНС.

Для единообразия оформления результатов проведения досудебного налогового аудита в работе предложен перечень документов, оформляемых на различных этапах аудиторской проверки, указанных в Таблице 5:

Таблица 5

Документы, оформляемые отделом досудебного налогового аудита

| №п/п | Содержание этапа досудебного налогового аудита  | Документ, составляемый на указанном этапе проверки   |
|------|---|--|
| 1.   | Этап обсуждения материалов налоговой проверки и документов, представленных налогоплательщиком дополнительно (Этап №3) | Протокол рассмотрения возражений (объяснений) налогоплательщика  |
| 2.   | Сбор данных для проведения аудита (Этап №4)   | Перечень необходимых для проведения аудиторской проверки документов; направление служебных записок в различные подразделения налогового органа (юридический отдел, аналитический отдел, отдел камеральных или выездных налоговых проверок, отдел регистрации налогоплательщиков и др.) |
| 3.   | Аналитический этап (Этап №6)  | Информационное письмо о данных мониторинга претензионной деятельности и аналитическая записка  |
| 4.   | Документирование проведенной аудиторской проверки (Этап №7)   | План экспертного заключения (составляется для согласования позиции аудитора с начальником подразделения досудебного налогового аудита по оспариваемым эпизодам акта камеральной или выездной налоговой проверки);  |
| 5.   | Этап оформления (Этап №8)   | Экспертное заключение;   |
| 6.   | Дополнительный этап (Этап №9)   | Протокол рассмотрения материалов налоговой проверки, акта проверки, возражений, материалов дополнительных мероприятий налогового контроля;   |
| 7.   | Этап обжалования (Этап №10)   | Заключение подразделения досудебного налогового аудита в вышестоящий налоговый орган по обжалуемому решению налогового органа.   |

В заключении содержатся краткие выводы и обобщения, сделанные в ходе исследования, и даны рекомендации по их практическому применению.

**Основные положения диссертационной работы изложены в следующих публикациях автора:**

*Статьи в периодических научных изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России:*

1. Угрюмова М.А. Основные различия в проведении налогового аудита аудиторскими фирмами и налоговыми органами [текст]/ Угрюмова М.А.// Экономические науки. - Самара, 2012.-№2.-С.296-303 (0,6 п.л.);

2. Угрюмова М.А. О концепции развития аудиторской деятельности в рамках Федеральной налоговой службы (ФНС) [текст]/ Угрюмова М.А.// Вестник Поволжского государственного университета сервиса (серия «Экономика»). - Самара, 2012.- №2 (22).- С.26-29 (0,5 п.л.);

3. Угрюмова М.А. Методическое обеспечение досудебного налогового аудита [текст]/ Угрюмова М.А.// Аудитор. - М., 2012. -№5.-С.15-20 (0,5 п.л.);

4. Угрюмова М.А. Статистика и основные причины возникновения налоговых споров [текст]/ Угрюмова М.А.// Транспортное дело в России - М., 2012. -№2. -С.3-5 (0,4 п.л.);

*Публикации в других научных журналах и изданиях:*

5. Угрюмова М.А. Развитие досудебного налогового аудита в Российской Федерации [текст]/ Угрюмова М.А.// Аудиторские ведомости. - М., 2012.- №1-2. - С.135-140 (0,3 п.л.).