**Доклад и.о. начальника отдела досудебного урегулирования налоговых споров УФНС России по Иркутской области Е.В. Шамсутдиновой «Механизмы досудебного урегулирования налоговых споров и пути разрешения споров в досудебном порядке»**

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

Загруженность судебных инстанций, а также высокий уровень удовлетворяемости заявлений налогоплательщиков в суде выявили необходимость введения дополнительных средств разрешения противоречий, возникающих при применении законодательства о налогах и сборах. В числе таких средств выступает институт досудебного урегулирования налоговых споров.

Досудебное урегулирование – не только совместная работа налоговых органов разных уровней по рассмотрению жалоб, а, прежде всего, незамедлительное устранение нарушений прав и создаваемых предпосылок к нарушению прав; проведение разъяснительной работы с учетом субъективных характеристик конкретного налогоплательщика.

Итогом эффективного досудебного урегулирования должно являться налаженное взаимодействие между налоговыми органами и налогоплательщиками, при котором налогоплательщиком беспрепятственно реализуются и исполняются предусмотренные законом правомочия и обязанности, а налоговым органом своевременно, результативно и в соответствии с законом пресекаются нарушения законодательства в рамках своей компетенции.

Важнейшим этапом в развитии института досудебного урегулирования налоговых споров является законодательное закрепление с 01.01.1999 процедурных вопросов обжалования актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц в части I Налогового кодекса Российской Федерации.

В 2006 году в системе налоговых органов стали создаваться специализированные подразделения налогового аудита, в чьи задачи входит объективная проверка обоснованности жалоб на результаты налоговых проверок и урегулирование налоговых споров до суда, доведение до судебной стадии разрешения спора только обоснованных и законных решений.

С 01.01.2014 вступили в силу нормы об обязательном досудебном обжаловании всех налоговых споров.

Порядок досудебного урегулирования налоговых споров предусмотрен в главах 19, 20 НК РФ. Каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

Преимущества досудебного разрешения споров:

- отсутствие необходимости уплаты госпошлины и судебных расходов;

- простота оформления жалобы;

- жалоба рассматривается в короткие сроки;

- сжатые сроки исполнения решения по жалобе.

НК РФ разграничивает виды жалоб - на жалобу и апелляционную жалобу.

Предметом жалобы является обжалование вступивших в силу актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права. Срок представления жалобы – в течение 1 года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав.

Предметом Апелляционной жалобы является обжалование не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного в соответствии со статьей 101 НК РФ, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права. Срок представления апелляционной жалобы – в течение 1 месяца со дня вручения соответствующего решения лицу (его представителю), в отношении которого оно вынесено.

В случае пропуска срока представления жалобы по уважительной причине данный срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен в вышестоящем налоговом органе.

Пунктом 6 ст. 140 НК РФ установлены сроки рассмотрения жалоб:

 - жалоба на решения, принятые по результатам проверок, рассматривается в течение одного месяца со дня получения жалобы, данный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

- жалоба на действия/ бездействие должностных лиц налогового органа, на иные акты ненормативного характера рассматривается в течение 15 дней со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на 15 дней.

Пунктом 2 ст. 139.2 НК РФ определено, что в жалобе указываются:

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

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

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

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

5) требования лица, подающего жалобу;

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

В случае подачи жалобы уполномоченным представителем лица, обжалующего акт налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц, к жалобе прилагаются документы, подтверждающие полномочия этого представителя.

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

Жалоба (апелляционная жалоба) подается в письменной форме, подписывается лицом, ее подавшим, или его представителем (п. 1 ст. 139.2 НК РФ).

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

- лично, а также через законного или уполномоченного представителя в канцелярию налогового органа или окно приема документов с проставлением отметки о принятии на втором экземпляре жалобы;

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

- через личный кабинет налогоплательщика;

- по телекоммуникационным каналам связи.

Следует отметить, что подача жалобы любым иным способом является нарушением порядка направления жалобы и основанием для оставления такой жалобы без рассмотрения.

Так, Сервис «Обратиться в ФНС России» предназначен для направления обращений и запросов о представлении информации и не является надлежащим способом направления жалобы.

С 01.05.2020 вступил в силу приказ ФНС России от 20.12.2019 № ММВ-7-9/645, положениями которого утверждены форма жалобы (КНД 1110121) и порядок ее заполнения, форматы представления жалобы и решения (извещения) по жалобе в электронной форме, а также порядок представления жалобы и направления решения (извещения) по жалобе.

Преимущества представления жалоб по ТКС состоят в следующем:

- получение решений (иных документов), образующихся в ходе досудебного урегулирования споров в электронном виде по ТКС;

- отсутствует необходимость вложения сканированного образа жалобы;

- использование документа формы КНД 1110121 при направлении жалобы по ТКС исключает случаи сокрытия нижестоящими налоговыми органами жалоб от вышестоящих налоговых органов и нарушения прав заявителей;

- в программном обеспечении учтены все необходимые и предусмотренные ст. 139.2 НК РФ поля (реквизиты) для заполнения экранной формы жалобы, которая в обязательном порядке должна быть подписана усиленной квалифицированной электронной подписью, что минимизирует риск заявителя на оставление Управлением жалобы без рассмотрения.

Вышестоящий налоговый орган на основании ст. 139.3 НК РФ оставляет без рассмотрения жалобу полностью или в части, если установит, что:

1. жалоба подана с нарушением порядка, установленного пунктом 1 статьи 139.2 НК РФ, или в жалобе не указаны акты налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц, которые привели к нарушению прав лица, подавшего жалобу.

2) жалоба подана после истечения срока подачи жалобы, установленного НК РФ, и не содержит ходатайства о его восстановлении или в восстановлении пропущенного срока на подачу жалобы отказано;

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

5) до принятия решения по жалобе налоговый орган сообщил об устранении нарушения прав лица, подавшего жалобу, в порядке, установленном пунктом 1.1 статьи 139 НК РФ.

Федеральным законом от 17.02.2021 № 6-ФЗстатья 139.3 НК РФ дополнена новыми основаниями для оставления жалоб без рассмотрения:

1. Ранее подана жалоба по тем же основаниям, за исключением случая, если после ее рассмотрения разрешен спор о том же предмете и по тем же основаниям в порядке, предусмотренном главой 20.3 НК РФ*;*
2. до принятия решения по жалобе налоговый спор о том же предмете и по тем же основаниям был разрешен судом;
3. жалоба не подписана лицом, подавшим жалобу, или его представителем либо не представлены оформленные в установленном порядке документы, подтверждающие полномочия представителя лица на ее подписание;
4. до принятия решения по жалобе организация, подавшая жалобу, исключена из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа или ликвидирована либо получены сведения о смерти или об объявлении умершим физического лица, подавшего жалобу, и при этом спорное правоотношение не допускает правопреемства.

Стоит отметить, что подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнение обжалуемого акта налогового органа или совершение обжалуемого действия его должностным лицом. Исключением является случай, если лицом, подавшим жалобу на вступившее в силу решение, принятое по результатам камеральной или выездной налоговой проверки, одновременно с жалобой представлено заявление о приостановлении оспариваемого решения с приложением банковской гарантии, по которой банк обязуется уплатить денежную сумму в размере налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа, не уплаченных по обжалуемому решению.

К банковской гарантии применяются требования с учетом следующих особенностей:

- срок действия банковской гарантии должен истекать не ранее чем через шесть месяцев со дня подачи лицом заявления о приостановлении исполнения обжалуемого решения;

- сумма, на которую выдана банковская гарантия, должна обеспечивать исполнение банком-гарантом обязанности по уплате денежной суммы в размере налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа, не уплаченных по обжалуемому решению.

Основанием для принятия решения об отказе в приостановлении исполнения обжалуемого решения является несоответствие банковской гарантии, предоставленной лицом, подавшим жалобу, требованиям, установленным статьей 138 НК РФ и (или) п. 5 ст. 74.1 НК РФ.

Особое внимание следует уделить изменениям в НК РФ, внесенным Федеральным законом от 17.02.2021 № 6-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». Условно их можно разделить на три раздела:

I.Статья 139.3 НК РФ дополнена новыми основаниями для оставления жалоб без рассмотрения (поименованы выше).

II.Пункт 1 ст. 140 НК РФ дополнен основаниями для приостановления рассмотрения жалобы:

Первое основание - в целях представления заявителем дополнительных документов (информации).

Правоприменение этой нормы нашло реализацию в следующем:

- Лицо, подавшее жалобу (апелляционную жалобу), до принятия по ней решения вправе обратиться с ходатайством о приостановлении рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) полностью или в части.

- Управление для принятия решения о приостановлении рассмотрения жалобы (отказе в приостановлении рассмотрения жалобы) оценивает документы (информацию), содержащуюся в ходатайстве, на предмет допустимости их оценки в процедуре обжалования в ВНО, относимости к жалобе (возможность подтверждать доводы, указанные в жалобе), относимости к предмету обжалования и влияния на результат рассмотрения жалобы.

- Срок, на который приостанавливается рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы), определяется Управлением в индивидуальном порядке с учетом объема документов, планируемых к получению, а также источника их получения). Срок не должен привышать шесть месяцев.

- В случае, если лицом представлены дополнительные документы, течение срока рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) исчисляется с момента получения указанных документов вышестоящим налоговым органом (пункт 6 статьи 140 НК РФ).

В текущем периоде Управлением принято 1 решение о приостановлении рассмотрения жалобы.

Второе основание для приостановления рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) – приостановление до разрешения дела о том же предмете и по тем же основаниям арбитражным судом, судом общей юрисдикции;

Третье основание для приостановления рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) – в случае невозможности рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) до разрешения другого дела судом в конституционном, гражданском, арбитражном, административном, уголовном судопроизводстве;

III. Третий раздел изменений, внесенных Федеральным законом от 17.02.2021 № 6-ФЗ, касается возможности рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) с использованием видео-конференц-связи в порядке, утверждаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (п. 2 ст. 140 НК РФ).

ФНС России направлены временные рекомендации по порядку рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) с использованием ВКС (письмо от СД-4-9/11118@ от 06.08.2021). Согласно рекомендациям в направленном извещении о рассмотрении жалобы заявителю предлагается рассмотреть жалобу по месту нахождения нижестоящего налогового органа с использованием видео-конференц-связи. Список налоговых органов, в которых возможно проведение видео-конференц-связи, размещен на официальном сайте ФНС России в разделе «Досудебное урегулирование споров», в нем поименованы все инспекции региона. Заявителю рекомендуется иметь переносной машинный накопитель информации объемом памяти не менее 2гбайт.

Необходимо отметить, что вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу (апелляционную жалобу) без участия лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), за исключением случаев:

- в случае выявления в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или на решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения противоречий между сведениями, содержащимися в представленных нижестоящим налоговым органом материалах, либо несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в материалах нижестоящего налогового органа.

- в случае установления по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) нарушений существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля.

Управление отмечает, что в настоящее время стратегия развития досудебного урегулирования налоговых споров заключается в снижении конфликтности и повышении доверия клиентов службы (налогоплательщиков), в связи с чем все обращения налогоплательщиков тщательно анализируются. При досудебном урегулировании налоговых споров важно не столько решение по жалобе, как создание условий, чтобы подобная жалоба не возникала. Так, ФНС России обозначены пути реализации стратегии развития досудебного урегулирования налоговых споров, что включает:

- совершенствование сервисности при взаимодействии с налогоплательщиками;

- обратная связь с источником возникновения спора для исключения причин возникновения спора. Глава ФНС России считает, что если отсутствует система обратной связи, то спектр возможностей по развитию ограничен. Система обратной связи помогает находить новые решения;

В данном случае хочется отметить предоставленное ст. 100, 101 и 101.4 НК РФ право на предоставление письменных возражений по акту налоговой проверки или акту об обнаружении фактов налогового правонарушения, право участия при рассмотрении материалов проверки. В возражениях и в ходе рассмотрения материалов проверки проверяемое лицо (его представитель) вправе выразить несогласие с выводами, фактами, обстоятельствами и предложениями, изложенными в акте, вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Процедура рассмотрения возражений позволяет выяснить и устранить все противоречия и неясности, исключить ошибки налогового органа. В результате качественный диалог проверяемого лица и налогового органа позволит вынести в отношении проверяемого лица справедливое и правильное решение и исключить дальнейшую процедуру обжалования – подачу жалобы в вышестоящий налоговый орган.

Срок на представление возражений - в течение одного месяца со дня получения акта.

Процедура рассмотрения жалобы нацелена на оперативное устранение нарушенных прав лица и урегулирование спора. При рассмотрении жалобы сотрудники подразделений досудебного урегулирования налоговых споров выясняют все обстоятельства дела, имеющие значение для разрешения спора по жалобе, в том числе путем запроса документов, информации у налоговых органов, анализа информационных ресурсов, взаимодействия с заявителем жалобы.

Это ведет к достижению единообразия применения правовых подходов при вынесении решений по жалобам; снижению издержек в процедуре рассмотрения жалоб; систематической работе с причинами возникновения споров.

Для установления, оценки и устранения причин возникновения споров в деятельности налоговых органов ФНС России издан приказ от 25.11.2020 № СД-7-9/848@. Согласно данному приказу установление причин возникновения споров осуществляется отделом досудебного урегулирования налоговых споров по результатам анализа источников информации о причинах возникновения споров. Источниками являются, в частности, материалы жалоб налогоплательщиков; данные, содержащиеся в отчетах; также запросы нижестоящих налоговых органов, связанные с вопросами правоприменительного характера и иные источники.

Отделом досудебного урегулирования налоговых споров оцениваются причины возникновения споров на определение категории, определяется возможность самостоятельного устранения причин возникновения данных споров. В случае, если самостоятельное устранение причин возникновения споров не представляется возможным, отдел досудебного урегулирования налоговых споров направляет профильному структурному подразделению информацию о причине возникновения спора и обоснование необходимости ее устранения. Комплекс мер, предпринимаемых профильным структурным подразделением с целью устранения причины возникновения споров, может включать:

- инициирование внесения изменений в действующее законодательство;

- направление в адрес нижестоящих налоговых органов писем ФНС России, Минфина России, содержащих разъяснения по вопросам, связанным с причинами возникновения споров;

- инициирование направления запросов в Минфин России;

- обращение правового управления ФНС России в Верховный суд РФ с целью формирования позиции;

- направление в адрес нижестоящих налоговых органов правовых позиций Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, постановлений судов кассационных инстанций с целью выработки единообразных подходов в работе;

- назначение тематических аудиторских проверок и (или) проведение служебных проверок в отношении должностных лиц налоговых органов;

- иные меры, которые признаны необходимыми для устранения причины возникновения споров.

Организация работы по досудебному урегулированию споров способствует уменьшению количества обращений заявителей в суд. Согласно официальным данным Высшего Арбитражного Суда РФ количество споров, рассмотренных арбитражными судами РФ с участием налоговых органов, ежегодно сокращается на 15-20 %.

По Иркутской области в 2019 году количество рассмотренных судебных дел по спорам, прошедшим досудебное урегулирование, уменьшилось на 19,7 % (175 заявлений) по сравнению с 2018 годом (218 заявлений), в 2020 году - на 33,14 % (117 заявлений), за 9 месяцев 2021 года – на 40,6 % (57 заявлений).

По итогам 9 месяцев 2021 года доля принятых судом дел в пользу налогоплательщиков составляет 31,5% (18 дел из 57). Доля принятых судом дел в пользу налогоплательщиков по сравнению с показателями 9 месяцев 2020 года уменьшилась на 0,7 %.

За 9 месяцев 2021 года в Управление поступило 635 жалоб, по сравнению с аналогичным периодом прошлого года наблюдается рост на 98 единиц или на 18,2 % (в период с 01.01.2020 по 30.09.2020 поступило 537 жалоб).

Без рассмотрения оставлено 163 жалобы, в т.ч. по причине отзыва заявителем жалобы, а также в связи с устранением нарушений прав лица, подавшего жалобу. Так, за 9 месяцев 2021 года при поступлении жалоб от налогоплательщиков налоговыми органами до принятия Управлением решений по жалобам устранены нарушения прав заявителей в 45 случаях – 7 % от поступивших налоговых споров (635 жалоб) (за аналогичный период 2020 года устранены нарушения прав лица, подавших жалобу в 30 случаях).

За период с 01.01.2021 по 30.09.2021 Управлением рассмотрено 487 жалоб в порядке НК РФ на общую сумму требований 1 355 871 тыс. руб. (за 9 месяцев 2020 года рассмотрено 341 жалоба на сумму требований 196 782 тыс. рублей).

Основные категории налоговых споров:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид контроля | 9 месяцев 2020 года | % | 9 месяцев 2021 года | % |
| камеральные налоговые проверки | 112 | 32,84 | 120 | 24,64 |
| выездные налоговые проверки | 1 | 0,30 | 24 | 4,93 |
| обнаружение фактов (101.4 НК РФ) | 59 | 17,30 | 120 | 24,64 |
| иные ненормативные правовые акты, действия | 169 | 49,56 | 223 | 45,79 |
| итого | 341 | 100 | 487 | 100 |

За 9 месяцев 2021 года из общего числа рассмотренных жалоб в порядке НК РФ удовлетворено полностью или частично 122 жалобы или 25 %, сумма удовлетворенных требований – 68 031 тыс. рублей или 5 % от общей суммы требований*.*

Кроме того, отделом досудебного урегулирования налоговых споров Управления рассматриваются жалобы на неналоговые споры.

Так, Управлением за отчетный период 2021 года рассмотрено 19 жалоб на неналоговые споры, в т.ч.

- в порядке, установленном Федеральным законом от 27.07.2010 № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг» и Постановлением Правительства РФ от 16.08.2012 № 840 «О порядке подачи и рассмотрения жалоб на решения и действия (бездействие) федеральных органов исполнительной власти и их должностных лиц, федеральных государственных служащих, должностных лиц государственных внебюджетных фондов Российской Федерации…..» – 7 обращений;

- в порядке, установленном Федеральным законом от 02.05.2006 № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации» – 3 обращения;

- в порядке, установленном Кодексом об административных правонарушениях – 14 обращений.

Управление отмечает, что помимо данных категорий жалоб установлен обязательный досудебный порядок обжалования решений регистрирующего органа о государственной регистрации (об отказе в государственной регистрации) до обращения заявителем в суд (абз. 2 п. 1 ст. 25.2 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»).

Так, за 9 месяцев 2021 года Управлением на основании Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ рассмотрено 157 жалоб, за аналогичный период 2020 года рассмотрено 102 жалобы данной категории. Увеличение рассмотренных за 9 месяцев 2021 года жалоб на решения регистрирующих органов связано с обращениями физических лиц, являвшихся индивидуальными предпринимателями, исключенных из единого государственного реестра в административном порядке (Федеральный закон от 12.11.2019 № 377-ФЗ).

Электронные сервисы:

ФНС России уделяется большое внимание организационным мероприятиям по информационной открытости налоговых инспекций и правовой определенности правовых позиций ведомств. ФНС России создан специальный сервис – «Разъяснения ФНС, обязательные для применения налоговыми органами», который обеспечивает возможность применять единую методологическую позицию по всей структуре налоговых органов, а также оперативно реагировать на складывающуюся судебную практику для корректировки, при необходимости, своей позиции.

Важным шагом в развитии электронных сервисов досудебного урегулирования налоговых споров в РФ следует считать введение в эксплуатацию в 2012 году интернет-сервиса «Узнать о жалобе», размещенного на интернет-сайте ФНС. Данный ресурс позволяет организациям и физическим лицам оперативно в режиме онлайн получать информацию о ходе и результатах рассмотрения жалоб, заявлений, предложений, поступивших в ФНС.

Также ФНС России разработан электронный сервис «Решения по жалобам», при помощи которого налогоплательщики могут найти и ознакомиться с наиболее значимыми и важными решениями. Данные решения не содержат информации, которая могла бы быть квалифицирована как налоговая тайна.