

Доклад на тему “Порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц».

1.Понятие досудебного урегулирования налоговых споров.

Досудебное урегулирование налоговых споров — это процедура рассмотрения и разрешения обращений, жалоб, апелляционных жалоб на действия, бездействия и решения налоговых органов вышестоящей инстанцией внутри ведомства.

С принятием Закона от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ, который внёс изменения в обе части Налогового кодекса РФ и в отдельные законодательные акты, налоговое администрирование было усовершенствовано за счёт изменения процедуры судебной защиты.

Именно с этого времени введен институт досудебного обжалования ненормативных актов налоговых органов, а также действий (бездействия) их должностных лиц. Однако, обжалование не было обязательной процедурой перед обращением налогоплательщиков в суд.

С 1 января 2009 года досудебное обжалование решений о привлечении и об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения стало обязательным.

А в соответствии с положениями Закона от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ» с 1 января 2014 года процедура обязательного досудебного обжалования в вышестоящем налоговом органе (УФНС по региону) также распространена:

- на иные акты налоговых органов ненормативного характера;
- действия или бездействие их должностных лиц.

В том числе связанные:

- с госрегистрацией юридических лиц и индивидуальных предпринимателей;
- процедурой проверки соблюдения требований к контрольно-кассовой технике, порядка и условий ее регистрации и применения.

Кроме того, с 1 января 2017 года на ФНС возложены полномочия по администрированию страховых взносов. Вследствие чего споры, связанные с администрированием страховых взносов, также рассматривают подразделения досудебного урегулирования Налоговой службы.

Порядок досудебного урегулирования налоговых споров предусмотрен в главах 19, 20 Налогового кодекса Российской Федерации.

Жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование **вступивших в силу** актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права (ст.138 НК РФ).

Апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование **не вступившего в силу** решения налогового органа о привлечении или об отказе в привлечении к за совершение налогового ответственности правонарушителя, вынесенного по результатам проведения камеральной или выездной налоговой проверки, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права (ст.138 НК РФ).

2.Что подразумевается под актами налоговых органов и под действиями (бездействием) их должностных лиц.

В налоговом законодательстве отсутствует определение понятия "ненормативный правовой акт налогового органа", определение "ненормативный правовой акт" отсутствует в принципе в действующем законодательстве РФ. Это вопрос теории и практики.

В пункте 48 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.01 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что при толковании этих статей следует принимать во внимание, что понятие «акт» использовано в них в ином значении, чем в статьях 100, 101.1 (пункт 1) НК РФ.

Ненормативный акт налогового органа — это документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика.

Со временем правоприменителями были внесены коррективы в данное определение, и сейчас под актом ненормативного характера понимается документ, поименованный в Налоговом кодексе Российской Федерации и касающийся конкретного налогоплательщика (например, требование об уплате налогов, решение о взыскании налогов, решение об отказе полностью или частично в возмещении налога на добавленную стоимость и т.д.).

Не содержит Налоговый кодекс РФ и определения «действия (бездействия) должностных лиц налоговых органов».

Из анализа норм законодательства о налогах и сборах, а также правоприменительной практики можно сделать вывод, что действиями (бездействием) должностных лиц налогового органа понимаются любые действия, связанные с исполнением (неисполнением) указанными лицами обязанностей, возложенных на них Налоговым кодексом РФ, Положением о ФНС России, другими актами законодательства о налогах и сборах.

3. Кто имеет право на обжалование обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

В соответствии со ст. 137 НК РФ каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

Однако, не следует забывать то, что ненормативный акт или действия (бездействие) должны быть приняты (совершены) в отношении конкретного лица.

4. Порядок обжалования и сроки подачи жалобы.

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

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

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

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

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

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

Решения или иные акты ненормативного характера, вынесенные Федеральной налоговой службой (в том числе принятые по итогам

рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб)), действия или бездействие её должностных лиц обжалуются в судебном порядке.

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

5. Требования к форме и содержанию жалобы.

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

Законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или её учредительных документов.

Законными представителями физического лица признаются лица, выступающие в качестве его законного представителя в соответствии с нормами гражданского и семейного законодательства (родители, усыновители, опекуны, попечители).

Уполномоченным представителем организации (физического лица) может быть другое юридическое или физическое лицо, наделенное этой организацией (физическим лицом) соответствующими полномочиями на основании доверенности. Доверенность, выданная уполномоченному представителю организации, должна быть подписана её руководителем или иным лицом, уполномоченным на это учредительными документами, и заверена печатью данной организации. Полномочия представителя физического лица или индивидуального предпринимателя должны быть подтверждены нотариально удостоверенной доверенностью или доверенностью, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством (распространяется и на индивидуальных предпринимателей).

Жалоба (апелляционная жалоба) может быть подана в налоговый орган -лично, а также через законного или уполномоченного представителя в канцелярию налогового органа или окно приёма документов, 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);

-по телекоммуникационным каналам связи;

- через личный кабинет налогоплательщика.

Законодательством не предусмотрена уплата государственной пошлины при обжаловании решений налогового органа в досудебном порядке.

В жалобе (апелляционной жалобе) указываются:

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

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

-наименование налогового органа, акт ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются; 4. основания, по которым лицо, подающее жалобу, считает, что его права нарушены;

- требования лица, подающего жалобу;

- в случае подачи жалобы (апелляционной жалобы) уполномоченным представителем лица, к жалобе прилагаются документы, подтверждающие полномочия этого представителя;

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

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

6.Рассмотрение жалоб и принятие решений по ним.

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

1)Подготовка и подача жалобы (апелляционной жалобы).

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

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

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

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

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

Жалоба на иные решения налогового органа, а также действия и бездействие рассматривается вышестоящим налоговым органом в течение **15**

рабочих дней со дня её получения. Указанный срок может быть продлён не более чем на 15 рабочих дней.

С 17.03.2021 согласно Закону № 6-ФЗ в случае представления лицом, подавшим жалобу (апелляционную жалобу), дополнительных документов указанные сроки исчисляются с момента получения указанных документов вышестоящим налоговым органом, рассматривающим жалобу (апелляционную жалобу).

В ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) лицо, подавшее эту жалобу, до принятия по ней решения вправе представить дополнительные документы, подтверждающие его доводы.

С 17.03.2021 согласно Закону № 6-ФЗ лицо, подавшее жалобу (апелляционную жалобу), до принятия по ней решения вправе обратиться с ходатайством о приостановлении рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) полностью или в части в целях представления дополнительных документов (информации), но не более чем на шесть месяцев.

В течение пяти дней со дня получения указанного ходатайства вышестоящий налоговый орган, рассматривающий жалобу (апелляционную жалобу), принимает одно из следующих решений:

- о приостановлении рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) полностью или в части;

- об отказе в приостановлении рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы).

О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу).

По общему правилу, жалобу (апелляционную жалобу) и документы, представленные вместе с жалобой или в процессе её рассмотрения, вышестоящий налоговый орган рассматривает без участия лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу). Однако, если в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) выявлены противоречия между сведениями в представленных нижестоящим налоговым органом материалах, либо несоответствие сведений, представленных налогоплательщиком, и сведений, содержащихся в материалах нижестоящего налогового органа, жалоба (апелляционная жалоба, документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), а также материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, рассматриваются с участием лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу).

С 17.03.2021 согласно новым положениям п. 2 ст. 140 Налогового кодекса Российской Федерации рассмотрение жалобы возможно с использованием видео-конференц-связи.

Кроме того, рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы) может быть приостановлено по решению вышестоящего налогового органа, рассматривающего жалобу (апелляционную жалобу):

- до разрешения дела о том же предмете и по тем же основаниям арбитражным судом, судом общей юрисдикции;

- в случае невозможности рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) до разрешения другого дела судом в конституционном, гражданском, арбитражном, административном, уголовном судопроизводстве;

- до рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в порядке, предусмотренном главой 20.3 настоящего Кодекса.

О приостановлении рассмотрения жалобы сообщается лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение 3 дней со дня принятия соответствующего решения.

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

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

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

- оставляет жалобу (апелляционную жалобу) без удовлетворения;
- отменяет акт налогового органа ненормативного характера;
- отменяет решение налогового органа полностью или в части;
- отменяет решение налогового органа полностью и принимает по делу новое решение;
- признает действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и выносит решение по существу.

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

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

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

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

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

течение 3 месяцев со дня принятия такого решения и (или) в суд в соответствии с процессуальным законодательством.

7. Основания оставления жалобы без рассмотрения.

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

- жалоба подана с нарушением порядка, установленного п. 1 ст. 139.2 Налогового кодекса, или в жалобе не указаны акты налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц, которые привели к нарушению прав лица, подавшего жалобу;

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

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

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

- до принятия решения по жалобе налоговый орган сообщил об устранении нарушения прав лица, подавшего жалобу, в порядке, установленном п. 1.1 ст. 139 Налогового кодекса.

С 17.03.2021 этот перечень в соответствии с Законом N 6-ФЗ пополнился тремя новыми позициями (пп. 6, 7 и 8):

- до принятия решения по жалобе налоговый спор о том же предмете и по тем же основаниям был разрешен судом;

- жалоба не подписана лицом, подавшим жалобу, или его представителем либо не представлены оформленные в установленном порядке документы, подтверждающие полномочия представителя лица на ее подписание;

- до принятия решения по жалобе организация, подавшая жалобу, исключена из Единого государственного реестра юридических лиц 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.

Налоговый орган, рассматривающий жалобу (апелляционную жалобу), принимает решение об оставлении жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения полностью или в части в течение **пяти рабочих** дней со дня получения жалобы или заявления об отзыве жалобы полностью или в части. Если жалоба (апелляционная жалоба) оставлена без рассмотрения в связи с сообщением об устранении нарушения прав лица, подавшего жалобу, то

налоговый орган, рассматривающий жалобу, принимает решение об оставлении жалобы без рассмотрения полностью или в части в течение **пяти дней** со дня получения информации или документов об устранении нарушения прав лица, подавшего жалобу.

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

Порядок обжалования решений о государственной регистрации и об отказе в государственной регистрации регулируется Федеральным законом от 08.08.2001 № 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей"

Глава VIII. 1.п. 2 ст. 25.2 Закона № 129-ФЗ

1 Решение территориального регистрирующего органа о государственной регистрации может быть обжаловано в вышестоящий регистрирующий орган, а также в федеральный орган исполнительной власти, путем подачи жалобы в порядке, установленном настоящим Федеральным законом, и (или) обжаловано в судебном порядке.

Решение территориального регистрирующего органа об отказе в государственной регистрации может быть обжаловано в вышестоящий регистрирующий орган путем подачи жалобы в порядке, установленном настоящим Федеральным законом. Решение территориального регистрирующего органа об отказе в государственной регистрации может быть обжаловано в суд и (или) в федеральный орган исполнительной власти, только после его обжалования в вышестоящий регистрирующий орган.

Жалоба подается в письменной форме и может быть направлена почтовым отправлением, представлена непосредственно или направлена в форме электронного документа, подписанного электронной подписью, с использованием информационно-телекоммуникационных сетей общего пользования, в том числе сети "Интернет" (п. 1 ст. 25.4 Закона № 129-ФЗ).