

«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 правонарушения, 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. Возможность восстановления вышестоящим налоговым органом срока подачи апелляционной жалобы, пропущенного по тем или иным причинам лицом, в отношении которого вынесено решение о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрена.

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.

Лицо, подавшее жалобу (апелляционную жалобу) до принятия по ней решения, может отозвать её полностью или в части на основании письменного заявления в налоговый орган, рассматривающую жалобу. При этом отзыв лишает лицо права на повторное обращение с жалобой (апелляционной жалобой) по тем же основаниям.

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.

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).

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.

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).

Оставление жалобы без рассмотрения не препятствует повторному обращению лица с жалобой (апелляционной жалобой) в сроки, установленные налоговым законодательством для её подачи, за исключением случаев, когда жалоба уже подавалась по тем же основаниям или заявитель отзывал жалобу полностью или в части.

8. Порядок обжалования решений регистрирующего органа и действий (бездействия) его должностных лиц.

22 августа 2014 года вступили в силу нормы законодательства, регламентирующие порядок обжалования решений о государственной регистрации или об отказе в государственной регистрации (Федеральный закон от 21.07.2014 № 241-ФЗ).

Жалоба – обращение заинтересованного лица, предметом которого является обжалование решения регистрирующего органа о государственной регистрации или об отказе в государственной регистрации.

В целях оперативного и полного рассмотрения жалоб, жалоба на решение регистрирующего органа подается в вышестоящий регистрирующий орган или в Федеральную налоговую службу через регистрирующий орган, решение которого обжалуется.

Срок подачи жалобы на решение территориального регистрирующего органа:

-на решение о государственной регистрации – в течение **трех месяцев** со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав;

-на решение об отказе в государственной регистрации – в течение **трех месяцев** с момента получения решения регистрирующего органа об отказе в государственной регистрации.

Решение территориального регистрирующего органа об отказе в государственной регистрации может быть обжаловано в суд и (или) в Федеральную налоговую службу только после его обжалования в вышестоящий регистрирующий орган.

Решение, принятое вышестоящим регистрирующим органом по результатам рассмотрения жалобы на решение о государственной регистрации или об отказе в государственной регистрации может быть обжаловано в Федеральную налоговую службу в течении трех месяцев со дня принятия вышестоящим регистрирующим органом решения по жалобе на решение территориального регистрирующего органа.

Форма и способ подачи жалобы:

- в письменной форме и в форме электронного документа
- непосредственно
- по почте

Жалоба должна быть подписана лицом, ее подавшим, или его представителем.

Жалоба в форме электронного документа должна быть подписана квалифицированной электронной подписью.

Жалоба должна содержать:

- фамилию, имя и (при наличии) отчество, место жительства физического лица, подающего жалобу, или наименование и адрес (место нахождения) юридического лица, подающего жалобу;
- сведения об обжалуемом решении регистрирующего органа;
- наименование регистрирующего органа, решение которого обжалуется;
- основания, по которым лицо, подающее жалобу, считает, что его права нарушены;
- требования лица, подающего жалобу.

Жалоба будет оставлена без рассмотрения если:

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

- жалоба подана после истечения срока подачи жалобы и не содержит ходатайства о его восстановлении или в восстановлении пропущенного срока отказано;
- до принятия решения по жалобе от лица, ее подавшего, поступило заявление об отзыве жалобы;
- ранее подана жалоба по тому же предмету и по тем же основаниям;
- имеется вступившее в законную силу решение суда или арбитражного суда по тому же предмету и по тем же основаниям оспаривания.

Жалобы на решения и (или) действия (бездействие) налоговых органов и (или) их должностных лиц при предоставлении государственной услуги по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств и государственной услуги по предоставлению сведений и документов, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц и Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

(Федеральный закон от 27.07.2010 № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг», приказ Минфина России от 15.01.2015 № 5н «Об утверждении административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по предоставлению сведений и документов, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц и Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей», приказ Минфина России от 30.09.2016 № 169н «Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств»)

Заявитель может обратиться с жалобой, в том числе, в следующих случаях (статья 11.1 Федерального закона от 27.07.2010 № 210-ФЗ):

- нарушение срока регистрации запроса заявителя о предоставлении государственной услуги;
- нарушение срока предоставления государственной услуги;
- требование представления заявителем документов, не предусмотренных нормативными правовыми актами Российской Федерации для предоставления государственной услуги;
- отказ в приеме документов, представление которых предусмотрено нормативными правовыми актами Российской Федерации для предоставления государственной услуги;
- отказ в предоставлении государственной услуги, если основания отказа не предусмотрены федеральными законами и принятыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами Российской Федерации;
- требование внесения заявителем при предоставлении государственной услуги платы, не предусмотренной нормативными правовыми актами Российской Федерации;
- отказ органа, предоставляющего государственную услугу, его должностного лица в исправлении допущенных опечаток и ошибок в выданных в результате предоставления государственной услуги документах либо нарушение установленного срока таких исправлений.

Способ подачи жалобы:

Жалоба подается в орган, предоставляющий государственную услугу. Жалобы на решения, принятые руководителем органа, предоставляющего государственную услугу, подаются в вышестоящий орган (при его наличии) либо в случае его отсутствия рассматриваются непосредственно руководителем органа, предоставляющего государственную услугу.

Жалоба может быть представлена лично, направлена по почте, с использованием информационно – телекоммуникационной сети «Интернет», официального сайта ФНС России, управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации, единого портала государственных услуг, а также может быть принята при личном приеме заявителя.

В случае если жалоба подается через представителя заявителя, также представляется документ, подтверждающий полномочия на осуществление действий от имени заявителя (статья 11.2 Федерального закона от 27.07.2010 № 210-ФЗ).

Форма жалобы:

Жалоба направляется в письменной форме на бумажном носителе либо в электронной форме (статья 11.2 Федерального закона от 27.07.2010 № 210-ФЗ).

Содержание жалобы (статья 11.2 Федерального закона от 27.07.2010 № 210-ФЗ):

-наименование органа, предоставляющего государственную услугу, должностного лица органа, предоставляющего государственную услугу, либо государственного служащего, решение и действия (бездействие) которого обжалуются;

-фамилия, имя, отчество (последнее - при наличии), сведения о месте жительства заявителя - физического лица либо наименование, сведения о месте нахождения заявителя - юридического лица, а также номер (номера) контактного телефона, адрес (адреса) электронной почты (при наличии) и почтовый адрес, по которым должен быть направлен ответ заявителю;

-сведения об обжалуемых решениях и действиях (бездействии) органа, предоставляющего государственную услугу, должностного лица органа, предоставляющего государственную услугу, либо государственного служащего;

-доводы, на основании которых заявитель не согласен с решением и действием (бездействием) органа, предоставляющего государственную услугу, должностного лица органа, предоставляющего государственную услугу, либо государственного служащего.

Рассмотрение обращений граждан, объединений граждан, в том числе юридических лиц с жалобами на акты ненормативного характера налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц, в порядке, установленном Федеральным законом от 02.05.2006 № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан».

Способ обращения:

Обращение направляется непосредственно в тот государственный орган, орган местного самоуправления или тому должностному лицу, в компетенцию которого входит решение поставленных в обращении вопросов (статья 8 Федерального закона от 02.05.2006 № 59-ФЗ).

Форма обращения:

В письменной форме или в форме электронного документа (статья 4 Федерального закона от 02.05.2006 № 59-ФЗ).

Содержание обращения (статья 7 Федерального закона от 02.05.2006 № 59-ФЗ):

- в письменном обращении в обязательном порядке указываются: наименование государственного органа либо фамилия, имя, отчество соответствующего должностного лица (или должность соответствующего лица), фамилия, имя, отчество (последнее - при наличии), почтовый адрес, по которому должен быть направлен ответ, уведомление о переадресации обращения; гражданин в обращении излагает суть жалобы, ставит личную подпись и дату. В случае необходимости в подтверждение своих доводов гражданин прилагает к письменному обращению документы и материалы либо их копии;
- в обращении, поступившем в государственный орган или должностному лицу в форме электронного документа, в обязательном порядке указывается фамилия, имя, отчество (последнее - при наличии), адрес электронной почты, если ответ должен быть направлен в форме электронного документа, и почтовый адрес, если ответ должен быть направлен в письменной форме. Гражданин вправе приложить к такому обращению необходимые документы и материалы в электронной форме либо направить указанные документы и материалы или их копии в письменной форме».

Узнать о жалобе или обращении можно с помощью электронных сервисов на сайте ФНС России.

Сервис "**Узнать о жалобе**" предоставляет возможность организациям и физическим лицам получать информацию о ходе и результатах рассмотрения обращений (жалоб, заявлений, предложений).

Сервис **«Решения по жалобам»** создан в целях предоставления информации о результатах рассмотрения жалоб (обращений) налогоплательщиков.

Преимущества досудебного разрешения налоговых споров

- отсутствие необходимости уплаты госпошлины и судебных расходов;
- простота оформления жалобы;
- жалоба рассматривается в короткие сроки;
- сжатые сроки исполнения решения по жалобе.