**Доклад заместителя начальника отдела 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 совместная работа налоговых органов разных уровней по рассмотрению жалоб, позволяющая оперативно урегулировать возникающие конфликты, не доводя разрешение спора до судебного разбирательства.

Первоочередной задачей процедуры досудебного урегулирования налоговых споров является незамедлительное устранение нарушений прав и создаваемых предпосылок к нарушению прав. Кроме того, работа по данному направлению нацелена на:

- проведение разъяснительной работы с учетом субъективных характеристик конкретного налогоплательщика;

- достижение единообразия применения правовых подходов при вынесении решений по жалобам;

- снижение издержек в процедуре рассмотрения жалоб;

- систематическую работу с причинами возникновения споров для создания условий, чтобы подобная жалоба не возникала.

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, у регистрирующих органов, анализа информационных ресурсов, взаимодействия с заявителем жалобы.

Поэтому очень важно, чтобы налогоплательщик был открыт для налоговых органов, а налоговые органы - открыты для налогоплательщиков.

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.

В настоящее время стратегия развития досудебного урегулирования налоговых споров заключается в повышении доверия клиентов службы (налогоплательщиков). 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.

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 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.

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

- направление заявок в структурные подразделения ФНС России в части устранения технических ошибок;

- 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.

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](consultantplus://offline/ref=E5E05DC0FB4BA603158A9B119534BB2D689F297D420CE181D64ACFB15F523A41611AAE4A992C6FE483BAF659BA1C82C569F931AF3BJ7d0G) 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](consultantplus://offline/ref=1F831F76AAAEEEAA73B95C5323B9AF4035585B709E4176497491E144CD958A34AD7DC469D7F88B28987CA0E6F2F348848CC8B19FAF5BBDD1T5wAI):

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.

Приказом ФНС России от 20.12.2019 № ММВ-7-9/645 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](consultantplus://offline/ref=6BB7EE9B356CC940FE926980F09CAEBB335101BA23FAC828485C789DC1BD242A9DAAE63933FA3E403EFA9202A1m0b5C) подана с нарушением порядка, установленного [пунктом 1 статьи 139.2](consultantplus://offline/ref=6BB7EE9B356CC940FE926980F09CAEBB335D0CBA24FDC828485C789DC1BD242A8FAABE3637FB204A6AB5D457AE05EB190559076A3AB9m3bCC) 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;

4) 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](consultantplus://offline/ref=7253A2C3334FAB4473145159DCD21E99BCC31523B3FC36E20D35A74A1017DBBB2F7E70E801897F6324EA51DDD2BFD03A9B6C3CF43EA3E5IEC) НК РФ;

5) до принятия решения по жалобе налоговый орган сообщил об устранении нарушения прав лица, подавшего жалобу, в порядке, установленном [пунктом 1.1 статьи 139](consultantplus://offline/ref=6BB7EE9B356CC940FE926980F09CAEBB335D0CBA24FDC828485C789DC1BD242A8FAABE3734FE234A6AB5D457AE05EB190559076A3AB9m3bCC) НК РФ;

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

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

8) 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](consultantplus://offline/ref=E629F59DB6D3E9F6FDA1367568ED5BD2C1ECA8BF5F21BD17DE7D17F3729F1868707B0CA9CFD3F5061A7B1CCA34752F93245861ED4F83kAh3G) НК РФ.

Пунктом 1 ст. 140 НК РФ предусмотрены основания для приостановления рассмотрения жалобы:

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

Правоприменение этой нормы нашло реализацию в следующем:

1. 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 превышать шесть месяцев.

2. 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).

Второе основание. Приостановление рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) возможно до разрешения дела о том же предмете и по тем же основаниям арбитражным судом, судом общей юрисдикции;

Третье основание. Приостановление рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) допускается в случае невозможности рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) до разрешения другого дела судом в конституционном, гражданском, арбитражном, административном, уголовном судопроизводстве.

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

- 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.

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

При этом рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы) с участием заявителя (его представителя) возможно с использованием видео-конференцсвязи 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 заявителю предлагается рассмотреть жалобу по месту нахождения нижестоящего налогового органа с использованием видео-конференцсвязи. Список налоговых органов, в которых возможно проведение видео-конференцсвязи, 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.

За 9 месяцев 2022 года в Управление поступило 1 390 жалоб, по сравнению с аналогичным периодом прошлого года наблюдается рост на 724 единицы или на 108,7 % (в период с 01.01.2021 по 30.09.2021 поступило 666 жалоб). Без рассмотрения оставлена 441 жалоба (31,7%), в т.ч. по причине отзыва заявителем жалобы, а также в связи с устранением нарушений прав лица, подавшего жалобу.

За период с 01.01.2022 по 30.09.2022 Управлением рассмотрено 845 жалоб в порядке НК РФ на общую сумму требований 1 887 648 тыс. рублей (за 9 месяцев 2021 года рассмотрено 487 жалоб на сумму требований 1 354 871 тыс. рублей). Увеличение данного показателя связано с обжалованием действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов по осуществлению возврата НДФЛ и взысканию задолженности.

Основные категории налоговых споров:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид контроля | 9 месяцев 2021 года | % | 9 месяцев 2022 года | % |
| камеральные налоговые проверки | 120 | 24,6 | 159 | 18,8 |
| выездные налоговые проверки | 24 | 5 | 38 | 4,5 |
| обнаружение фактов (101.4 НК РФ) | 120 | 24,6 | 78 | 9,2 |
| иные ненормативные правовые акты, действия | 223 | 45,8 | 570 | 67,5 |
| итого | 487 | 100 | 845 | 100 |

За 9 месяцев 2022 года из общего числа рассмотренных жалоб в порядке НК РФ удовлетворено полностью или частично 259 жалоб или 30,7 %, сумма удовлетворенных требований составила 143 553 тыс. рублей или 7,6 % от общей суммы требований*.*

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

Так, Управлением за отчетный период 2022 года рассмотрено 47 жалоб на неналоговые споры, в т.ч.

- в порядке, установленном Федеральным законом от 02.05.2006 № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации», - 4 обращения;

- в порядке, установленном Кодексом об административных правонарушениях, - 43 обращения;

- 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, - 6 обращений;

- в порядке, установленном Федеральным законом от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», - 63 жалобы (за аналогичный период 2021 года рассмотрено 157 жалоб данной категории).

Управление отмечает, что обязательный досудебный порядок до обращения заявителем в суд установлен:

- для обжалования актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц (п. 2 ст. 138 НК РФ);

- для обжалования решений регистрирующего органа о государственной регистрации (об отказе в государственной регистрации) ([абз. 2 п. 1 ст. 25.2](consultantplus://offline/ref=02CE67D742F60283E03C608C0DC583BD3E06DA5C9BE915224A01FD517359C58040AC438AB11AD8B9FB7F4384BC806A28AF1F3FB01DuBX7H) Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»).

Организация работы по досудебному урегулированию споров способствует уменьшению количества обращений заявителей в суд.

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), в 2021 году – на 39,3% (71 заявление), за 9 месяцев 2022 года – на 1,8 % (56 заявлений). При этом по итогам 9 месяцев 2022 года доля принятых судом дел в пользу налогоплательщиков составляет 7,1 % (4 дела из 56). Доля принятых судом дел в пользу налогоплательщиков по сравнению с показателями 9 месяцев 2021 года уменьшилась на 77,8 %.

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.

ФНС России с целью устранения причин возникновения споров, возникающих в деятельности налоговых органов, снижения конфликтности в отношениях с налогоплательщиками (заявителями), а также с целью дальнейшего совершенствования работы по досудебному урегулированию споров разработаны модели стандартов урегулирования налоговых споров, связанных с управлением долгом (деревья контрольных событий).

Деревья контрольных событий представляют собой последовательность действий сотрудника налогового органа при поступлении в работу жалобы, с пошаговым описанием каждой операции в зависимости от ранее выбранного ответа с возможностью формирования унифицированных решений по жалобе налогоплательщика.

Манифест ФНС России

Клиентоцентричность стала одной из 42 стратегических инициатив, утвержденных Правительством России в рамках социально-экономического развития страны до 2030 года.

ФНС России уже активно включилась в реализацию этого проекта. Как отмечает глава службы Даниил Егоров, курс на клиентоцентричность ФНС России взяла более 10 лет назад: «Один из важнейших выводов, который мы сделали: сервисная функция или клиентоцентричность – это стратегия, от которой выигрывает как служба, так и налогоплательщик».

В начале 2022 года ФНС России разработан Манифест Службы, согласно которому налоговая служба ориентируется на принципы открытости, добросовестности и честности. Данный манифест призван изменить отношение сотрудников и налогоплательщиков к задачам и функциям службы. Мы готовы к критике, мы не боимся жалоб. Мы не скрываем свои ошибки, а исправляем их и выясняем, как избежать их в будущем.