Доклад

Начальника отдела досудебного урегулирования налоговых споров

УФНС России по Московской области

Н.В. Масловой

На тему: «О механизмах досудебного урегулирования налоговых споров. Применение обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения».

г. Москва 10.02.2022

Уважаемые коллеги,

уважаемые участники слушаний!

Федеральная налоговая служба уделяет значительное внимание изучению и систематизации правовых позиций по налоговым вопросам, и эта работа осуществляется, в том числе в рамках концепции досудебного урегулирования налоговых споров.

**Слайд 2**

Досудебное урегулирование налоговых споров – это процедура, применение которой позволяет оперативно урегулировать возникающие конфликты в рамках налоговых правоотношений, не доводя разрешение спора до судебного разбирательства.

Значение данного направления работы для деятельности Федеральной налоговой службы очень велико, поскольку именно единообразный подход к спорным правовым ситуациям и возможность урегулировать споры во внесудебном порядке свидетельствует в целом о качестве работы налоговых органов.

Важнейшим этапом в развитии института досудебного урегулирования налоговых споров является законодательное закрепление с 1 января 1999 года процедурных вопросов обжалования актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц в части 1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Однако несмотря на закрепление в законодательстве данной процедуры, количество налоговых споров, разрешаемых арбитражными судами, постоянно росло. Если в 1992 году доля административных споров в общем количестве дел, рассмотренных арбитражными судами, не превышала 2%, то в 2008 году она составила более 60 процентов. В основной массе это были налоговые споры, количество которых за 15 лет увеличилось в 22 раза.

Все это обусловило необходимость реформирования и модернизации механизма досудебного разрешения налоговых споров.

Начиная с 2006 года, в системе налоговых органов стали создаваться специализированные подразделения налогового аудита, в чьи задачи входит объективная проверка обоснованности жалоб на результаты налогового контроля, внесудебное урегулирование налоговых споров, а также допуск до судебной стадии разрешения спора только обоснованных и законных решений.

С 2009 года досудебное обжалование стало обязательным при оспаривании решений, вынесенных по итогам налоговых проверок, а с 2013 года досудебная процедура обязательна при обжаловании иных актов ненормативного характера, действий (бездействия) налоговых органов.

**Слайд 3**

Результатом качественного досудебного урегулирования налоговых споров явилось существенное снижение нагрузки на судебную систему Российской Федерации.

Постоянный мониторинг и анализ причин возникновения налоговых споров позволяет Налоговой службе выявить недостатки в работе налоговых органов для принятия мер по предотвращению нарушений прав субъектов налоговых правоотношений.

**Слайд 4**

Принципами развития досудебного разрешения налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации являются:

- **надлежащее обеспечение прав и интересов участников налоговых правоотношений**;

- **соблюдение норм национального и международного права**;

- **преемственность** - Концепция основывается на накопленном опыте реализации политики досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации;

- **клиентоориентированность**, упрощение способов взаимодействия налогоплательщиков (иных лиц) с налоговыми органами;

- **информационная открытость** - доступность информации о порядке подачи и рассмотрения жалоб, стадиях их рассмотрения.

**Слайд 5**

Задачи досудебного разрешения налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации включают:

- повышение качества контроля за законностью и обоснованностью решений, вынесенных нижестоящими налоговыми органами;

- создание условий и стимулов для разрешения налоговых споров во внесудебном порядке;

- разработку дифференцированных механизмов разрешения налоговых споров;

- стимулирование развития примирительных процедур в сфере разрешения налоговых споров;

- содействие формированию конструктивного взаимодействия между налогоплательщиками (иными лицами) и налоговыми органами.

Сама процедура принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе не ограничивается только анализом представленных документов и материалов.

**Слайд 6**

В рамках рассмотрения жалобы, вышестоящим налоговым органом проверяется правомерность доначисления налогов и сборов, соблюдение процедуры привлечения к налоговой ответственности, а также справедливость применения в отношении налогоплательщиков налоговых санкций за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Как известно, налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговые санкции установлены и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных [главами 16](consultantplus://offline/ref=E1825ED7F88A97F29B33A101F9A978C93EACEE8E95A14AF5F38ADEC940314BC370DD493A4944CF1E37F7A892364D26CBAC407E69D2CB811916r9H) и [18](consultantplus://offline/ref=E1825ED7F88A97F29B33A101F9A978C93EACEE8E95A14AF5F38ADEC940314BC370DD493A4944CC1837F7A892364D26CBAC407E69D2CB811916r9H) НК РФ.

Положениями статьи 101 НК РФ установлено, что в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выявляет [обстоятельства, исключающие вину](consultantplus://offline/ref=89AF18C59D1BC97BED9836DBD58ADB57598C79C4D493CF7905119E57A891D9FC2480A1530BBE2FEC7BAB826E0A5B65BF44B89652EA9CF0D7jBv3H) лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, [смягчающие](consultantplus://offline/ref=89AF18C59D1BC97BED9836DBD58ADB57598C79C4D493CF7905119E57A891D9FC2480A1530BBE2FED77AB826E0A5B65BF44B89652EA9CF0D7jBv3H) или [отягчающие](consultantplus://offline/ref=89AF18C59D1BC97BED9836DBD58ADB57598C79C4D493CF7905119E57A891D9FC2480A1530BBE2FED7BAB826E0A5B65BF44B89652EA9CF0D7jBv3H) ответственность за совершение налогового правонарушения.

Отягчающим обстоятельством признается повторное совершение правонарушения.

Обязательным условием применения отягчающего обстоятельства, является наличие решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, вступившего в силу на момент совершения аналогичного правонарушения.

**Слайд 7**

Смягчающими обстоятельствами согласно статье 112 НК РФ признаются:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

2.1) тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;

3) [иные](consultantplus://offline/ref=A7FA19059D8CE9F5415738E5A257135E300BD33C230257CD51EFDEEC138639599886FFF133D9708D3ECCBF2D1AA433425D4E90E2F6C8A16DwCH) обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Отмечу, что перечень смягчающих обстоятельств является открытым.

Для налоговых органов практика применения смягчающих обстоятельств складывается не только из позиции ФНС России, но и из правовой позиции судов по этому вопросу.

**Слайд 8**

Так, в соответствии с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, сформулированной в соответствующих постановлениях и [определении](consultantplus://offline/ref=793458A5BBA8A0B9B0FCA1D937DA66854CAAB08D66F8E5C2CBB2D7FF6DD846360477F72B29B468696FBE341354AD806Fz3I) 1998-2000 годов, санкции, налагаемые органами государственной власти, являются мерой юридической ответственности, поэтому размер взыскания должен отвечать критерию соразмерности и применяться с соблюдением принципов справедливости наказания, его индивидуализации и дифференцированности, с учетом характера совершенного правонарушения, размера причиненного вреда, степени вины правонарушителя, его имущественного положения и иных существенных обстоятельств.

Номера упомянутых постановлений Конституционного суда РФ вы видите на экране.

Таким образом, при решении вопроса о применении обстоятельств смягчающих ответственность налоговыми органами применяется комплексный подход, учитывающий законодательное регулирование данной процедуры и судебную практику разрешение подобного рода споров.

Данный подход позволил Налоговой службе систематизировать и применять на практике смягчающие обстоятельства, которые признаются таковыми налоговыми органами, при осуществлении своей деятельности, а также судебными инстанциями при разрешении налоговых споров.

**Слайд 9**

К таким обстоятельствам относятся:

- **незначительность просрочки** (перечисление налога в течении незначительного количества дней после установленного срока, подача с незначительным пропуском срока уведомления, декларации, расчета и т.д.);

- **признание вины и устранение ошибок** (признание вины, уплата налога, отсутствие задолженности на момент принятия решения, устранение ущерба, самостоятельное выявление и устранение ошибок и т.д.);

- **благотворительная деятельность** (осуществление налогоплательщиком благотворительной деятельности);

- **социальная направленность деятельности налогоплательщика** (налогоплательщик - сельхозпроизводитель, градообразующее предприятие, некоммерческий характер деятельности и т.д.);

- **тяжелое финансовое положение организации** (ликвидация предприятия, реорганизация налогоплательщика, процедуры банкротства, неведение хозяйственной деятельности, сезонный характер работ и т.д.).

- **тяжелое материальное положение физического лица** (пенсионер, отсутствие дохода и т.д.);

- **тяжелое состояние здоровья** (инвалидность, тяжелое заболевание, болезнь во время совершения правонарушения и т.д.);

- **совершение правонарушения в силу стечения обстоятельств** (личные и семейные обстоятельства, ошибки и т.д.);

- **несоразмерность деяния тяжести наказания** (незначительный характер правонарушения, отсутствие неблагоприятных экономических последствий, отсутствие ущерба бюджету, добросовестное исполнение налогоплательщиком своих обязанностей, наличие постоянной переплаты, отсутствие умысла на совершение правонарушения и т.д.).

Следует отметить, что совершение правонарушения впервые с учетом действия принципов индивидуализации и соразмерности наказания, не может квалифицироваться в качестве обстоятельства, смягчающего ответственность.

Указанное обстоятельство может лишь свидетельствовать о наличии такого смягчающего ответственность обстоятельства как несоразмерность деяния тяжести наказания.

Несмотря на закрепленную в Налоговом кодексе обязанность налоговых органов выявлять наличие как отягчающих, так и смягчающих обязанность, на практике это не всегда удается.

Например, ограниченность действий налоговых органов при камеральной налоговой проверке не позволяет в полной мере оценить финансовое состояние налогоплательщика.

В то же время, как уже было отмечено, тяжелое финансовое состояние налогоплательщика является обстоятельством, смягчающим налоговую ответственность.

При этом привлекаемые к налоговой ответственности лица вправе самостоятельно заявлять о наличии соответствующих обстоятельств.

В целях сокращения количества жалоб по вопросу применения налоговыми органами обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, налоговые инспекции при направлении (вручении) налогоплательщикам актов, фиксирующих совершение налогового правонарушения, информируют налогоплательщиков об их праве на подачу ходатайств о применении обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения.

При рассмотрении материалов налогового контроля налогоплательщикам также напоминают об их праве заявлять о смягчающих обстоятельствах.

Конечно, наличие смягчающих ответственность обстоятельств должно быть подтверждено документами.

Например, тяжелое финансовое положение организации может подтверждаться, в том числе, наличием дебиторской и кредиторской задолженности по бухгалтерскому учету, наличием обязательств по выплате заработной платы (расчет, аналитические регистры и т.п.).

О социальной направленности деятельности налогоплательщика могут свидетельствовать подтвержденные факты строительства социальных объектов (школ, детских садов, дорог и т.п.), выплаты заработной платы выше среднего показателя по отрасли организацией со значительным количеством сотрудников (свыше 100 человек).

Порядок уменьшения штрафа при наличии смягчающих обстоятельств определен статьей 114 Налогового кодекса.

Пленума ВАС РФ в пункте 16 Постановление от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» отметил, что, если при рассмотрении дела, связанного с применением санкции за налоговое правонарушение, будет установлено наличие хотя бы одного из смягчающих ответственность обстоятельств, суд при определении размера подлежащего взысканию штрафа обязан в соответствии с [пунктом 3 статьи 114](consultantplus://offline/ref=F55472089D80FD2BF9AA50C3127442CB8CB739EB7F2B58740BEE72778FAC4E478C1DAF74D0E2AA0F13138A51EE4C8CCB5110C38A05s1w0I) НК РФ уменьшить его размер не менее чем в два раза по сравнению с предусмотренным соответствующей нормой Налогового кодекса.

Учитывая, что [пунктом 3 статьи 114](consultantplus://offline/ref=F55472089D80FD2BF9AA50C3127442CB8CB739EB7F2B58740BEE72778FAC4E478C1DAF74D0E2AA0F13138A51EE4C8CCB5110C38A05s1w0I) НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания более чем в два раза.

В то же время, Верховный Суд Российской Федерации в Определении от 05.02.2019 № 309-КГ18-14683 выразил позицию, согласно которой суды могут понизить санкцию более чем в два раза, однако это [не значит](consultantplus://offline/ref=5E2890AB5F6969C368E4ECF0C151893727DEB4AF224CD11B9CC5DB267958827BBC4610D9B09181EF9881897D06D7CBCD8669A99C98B1947764A6240E66I), что штраф можно уменьшить до нуля.

Налоговые органы при выявлении обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, руководствуются правовой позицией судов.

При определении размера уменьшения штрафа каждое из выявленных смягчающих обстоятельств рассматривается как основание для уменьшения штрафа не менее чем в 2 раза от оставшейся суммы штрафа.

Таким образом, единообразный подход в работе налоговых органов по применению смягчающих обстоятельств позволяет соблюсти основополагающие принципы соразмерности и справедливости наказания.

УФНС России по Московской области в 2021 году, при рассмотрении жалоб, в 47 случаях были приняты решения о частичной отмене актов территориальных налоговых органов в связи с применением смягчающих обстоятельств. Сумма отменных штрафов составила свыше 17 млн. руб.

Более значительное количество случаев применения смягчающих обстоятельств осуществляется на уровне территориальных налоговых органов в рамках рассмотрения материалов проверки.

Подводя итоги своего выступления, хотела бы отметить, что вышеуказанный порядок досудебного урегулирования налоговых споров, закрепленный в 19 и 20 Главах Налогового кодекса, не является формальной процедурой, которую необходимо пройти для обращения в судебные инстанции.

На сегодняшний день досудебное урегулирование налоговых споров это эффективно работающий механизм разрешения налоговых споров, который позволяет в равной степени защитить как интересы налогоплательщиков, так и интересы бюджета Российской Федерации.

Совершенствование досудебного урегулирования налоговых споров осуществляется наравне с иными институтами налогового законодательства.

В 2021 году порядок досудебного обжалования дополнен новым основанием оставления жалоб без рассмотрения – наличие решения суда или арбитражного суда по тому же предмету и по тем же основаниям оспаривания.

Глава 20 Налогового кодекса дополнена возможностью приостановления досудебного рассмотрения спора:

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

- в случае невозможности его рассмотрения до разрешения другого дела судом в конституционном, гражданском, арбитражном, административном, уголовном судопроизводстве;

- до рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры.

**Слайд 10**

Благодарю за внимание!