***Доклад на тему:***

***«Порядок досудебного урегулирования налоговых споров, практика применения смягчающих обстоятельств при обжаловании решений налоговых органов».***

**Слайд 1**

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.

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

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

В налоговом законодательстве Российской Федерации закреплен обязательный порядок досудебного урегулирования налоговых споров.

Налогоплательщикам в целях соблюдения обязательного порядка досудебного обжалования достаточно в установ­ленные Налоговым кодексом сроки обратиться с апелля­ционной жалобой на невступившее в законную силу реше­ние по результатам камеральной или выездной налоговой проверки, либо с жалобой на вступившее в законную силу решение или иной акт ненормативного характера, либо подать жалобу на действия или бездействие должностных лиц налогового органа.

**Слайд 2**

Досудебный порядок разрешения налоговых споров имеет ряд определённых преимуществ по сравнению с судебным разби­рательством: это более простая и менее формализованная процедура обращения, меньшие сроки рассмотрения жалобы, отсутствие расходов, связанных с оплатой государствен­ной пошлины и других судебных издержек.

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

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.

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.

Апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжало­вание невступившего в силу решения налогового органа о привлечении или об отказе в привлечении к ответствен­ности за совершение налогового правонарушения, выне­сенного по результатам проведения камеральной или вы­ездной налоговой проверки, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права.

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

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.

Важно отметить то обстоятельство, что подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнение обжалуемого акта налогового органа или совершение обжалуемого действия его должностным лицом, за исключением случаев, когда жалоба является апелляционной, и случаев, предусмотренных пунктом 5 статьи 138 НК РФ.

Согласно пункту 5 статьи 138 НК РФ в случае обжалования вступившего в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения до принятия решения по жалобе исполнение обжалуемого решения может быть приостановлено по заявлению лица, подавшего эту жалобу, при предоставлении им банковской гарантии, по которой банк обязуется уплатить денежную сумму в размере налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа, не уплаченных по обжалуемому решению.

Заявление о приостановлении исполнения обжалуемого решения подается одновременно с жалобой на вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К заявлению о приостановлении исполнения обжалуемого решения прилагается банковская гарантия.

В данном случае, вышестоящий налоговый орган, рассматривающий жалобу, в течение пяти дней со дня получения заявления о приостановлении исполнения обжалуемого решения принимает одно из следующих решений:

- о приостановлении исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

- об отказе в приостановлении исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Основанием для принятия решения об отказе в приостановлении исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения является несоответствие банковской гарантии, предоставленной лицом, подавшим жалобу, требованиям, установленным [пунктом 5 статьи 74.1](consultantplus://offline/ref=A980718FE31F11EE7F712124D89ACEB0F2F0941A407373B53A6122DF7BD68F95270E8C0C6C3421C242AE622ABFCFD0AC4305083C80B8E7yBO) НК РФ.

Решение о приостановлении исполнения решения действует до дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе.

**Слайд 3**

Жалоба подается в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются. Налоговый орган, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются, обязан в течение трех [дней](consultantplus://offline/ref=6C904EB5D62C489E7BA2F35CC9D22B4A64A1C4F39D3CC2B1011EED6ED0F22F72E8ED68EEFD3CE3343A41158C79D135334F13DDC000N9xEO) со дня поступления такой жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

При получении жалобы налоговый орган, акт ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются, обязан принять меры по устранению нарушения прав лица, подавшего жалобу. В случае устранения нарушения прав лица, подавшего жалобу, налоговый орган сообщает об этом в вышестоящий налоговый орган в течение трех дней со дня такого устранения с приложением подтверждающих документов (при их наличии).

Жалоба подается в письменной форме. Жалоба подписывается лицом, ее подавшим, или его представителем.

Жалоба также может быть направлена в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

В этом контексте необходимо отметить, что работа, проводимая Федеральной налоговой службой по совершенствованию электронных сервисов предоставления услуг, способствовало созданию удобного и оперативного механизма обжалования актов налоговых ор­ганов ненормативного характера, действия или бездейст­вие их должностных лиц по средствам такого электронного сервиса как «Личный кабинет налогоплательщика».

Личный кабинет налогоплательщика позволяет не только подать жалобу в электронном виде, но и в таком же виде получить ответ на жалобу от налогового органа, что существенно упрощает данную процедуру для налогоплательщиков.

Кроме того, на практике встречаются случаи, когда жалоба подается через интернет портал «Гос. услуги». Однако, следует обратить внимание на то обстоятельство, что если жалоба подана через интернет портал «Гос. услуги» и отвечает требованиям, предъявляемым к жалобам Налоговым кодексом, то указанная жалоба будет рассмотрена в сроки, установленные НК РФ.

После поступления жалобы на рассмотрение, вышестоящий налоговый орган либо оставляет жалобу без рассмотрения либо рассматривает жалобу по существу.

Вышестоящий налоговый орган оставляет без рассмотрения жалобу полностью или в части, если установит, что:

1) жалоба подана с нарушением порядка, установленного [пунктом 1 статьи 139.2](consultantplus://offline/ref=01812F8B9E57D5CF2BD19D93ED50E99736ADC71E99C543AA6C303E1BBCE7E7D6DDA67588CE554A9CC575424546FC3CF273FAE831F56566e5O) 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 настоящим Кодексом, 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;

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=01812F8B9E57D5CF2BD19D93ED50E99736ADC71E99C543AA6C303E1BBCE7E7D6DDA67589CD50499CC575424546FC3CF273FAE831F56566e5O) НК РФ.

В случае, если жалоба налогоплательщика принимается к рассмотрению, вышестоящий налоговый орган рассматривает как саму жалобу, так и документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу, дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), а также материалы, представленные нижестоящим налоговым органом.

Следует отметить, что вышеуказанные документы и материалы, как и сама жалоба, рассматриваются без участия лица, подавшего жалобу.

Однако, в случае выявления в ходе рассмотрения жалобы на решение о 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, вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу, документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу, дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы, а также материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, с участием лица, подавшего жалобу.

С этой целью, руководитель (заместитель руководителя) вышестоящего налогового органа извещает лицо, подавшее жалобу, о времени и месте рассмотрения жалобы.

**Слайд 4**

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

1) оставляет жалобу (апелляционную жалобу) без удовлетворения;

2) отменяет акт налогового органа ненормативного характера;

3) отменяет решение налогового органа полностью или в части;

4) отменяет решение налогового органа полностью и принимает по делу новое решение;

5) признает действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и выносит решение по существу.

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

Значимую роль при принятии решений имеет компетентный подход со стороны сотрудников отдела досудебного урегулирования налоговых споров, который включает в себя не только изучение и правовой анализ позиции налогоплательщика, изложенной в жалобе, но и позиции налогового органа, вынесшего оспариваемый ненормативный акт и экспертное мнение профильных отделов Управления.

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 санкции за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Последний пункт хотела бы раскрыть подробнее.

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

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

Подпунктом 4 пункта 5 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.

При наличии хотя бы одного [смягчающего](consultantplus://offline/ref=81B807CA84864BBF1EF39F09ABE06908487F82ACE8B07496C47D59C0A93D4A583DE9E07FF13862B28822DC4957B4957D5F23AFEB657CDAD8dAw4H) ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ.

**Слайд 5**

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, 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.

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

Так, в соответствии с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, сформулированной в постановлениях от 12.05.1998 [№ 14-П](consultantplus://offline/ref=793458A5BBA8A0B9B0FCA1D937DA66854CAAB08B61F9E5CC96B8DFA661DA41395B72E23A71BB6B7671BC280F56AC68z8I), от 15.07.1999 [№ 11-П](consultantplus://offline/ref=793458A5BBA8A0B9B0FCA1D937DA66854CAAB08B6FFFECCC96B8DFA661DA41395B72E23A71BB6B7671BC280F56AC68z8I), от 30.07.2001 [№ 13-П](consultantplus://offline/ref=793458A5BBA8A0B9B0FCA1D937DA66854CAAB08D65F5EBCFCBB2D7FF6DD846360477F72B29B468696FBE341354AD806Fz3I) и в [определении](consultantplus://offline/ref=793458A5BBA8A0B9B0FCA1D937DA66854CAAB08D66F8E5C2CBB2D7FF6DD846360477F72B29B468696FBE341354AD806Fz3I) от 14.12.2000 № 244-О, 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.

Из пункта 16 Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» следует, 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) Кодекса уменьшить его размер не менее чем в два раза по сравнению с предусмотренным соответствующей нормой Кодекса.

Учитывая, что [пунктом 3 статьи 114](consultantplus://offline/ref=F55472089D80FD2BF9AA50C3127442CB8CB739EB7F2B58740BEE72778FAC4E478C1DAF74D0E2AA0F13138A51EE4C8CCB5110C38A05s1w0I) Кодекса 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.

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

Данный подход позволил систематизировать и применять на практике смягчающие обстоятельства, которые признаются таковыми налоговыми органами, при осуществлении своей деятельности, а также судебной практикой.

**Слайд 6**

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.).

Таким образом, единообразная и выстроенная работа налоговых органов по применению смягчающих обстоятельств позволяет соблюсти основополагающие принципы соразмерности и справедливости наказания.

Только на уровне Управления в 2018 году, в рамках рассмотрения жалоб, в 44 случаях было принято решение об отмене решения территориального налогового органа в части, в связи с применением смягчающих обстоятельств.

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.

Качества работы института досудебного урегулирования налоговых споров доказывается и достигнутыми показателями, согласно которым количество жалоб налогоплательщиков на действия налоговых органов ежегодно снижается.

В этом есть конечно и немалая заслуга подразделений досудебного урегулирования налоговых споров.

**Слайд 7**

Так, в 2018 году Управлением было рассмотрено 1428 жалоб по налоговым спорам, что на 258 единиц, или на 15,3% меньше, чем за 2017 год. На 41% снизилось число жалоб и на решения по результатам контрольной работы, их в отчетном году было 463 единицы.

**Слайд 8**

Начальник отдела досудебного

урегулирования налоговых споров В.В. Соловьева

Согласовано:

и.о. заместителя руководителя

УФНС России по Московской области Е.А. Мирзоян