**Эффективность досудебного урегулирования. Практика рассмотрения обращений и жалоб налогоплательщиков.**

На налоговые органы возложены полномочия не только в сфере налогообложения, но и по осуществлению контроля за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции, за соблюдением валютного законодательства РФ, по обеспечению интересов государства в делах о банкротстве, по осуществлению государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве ИП и КФХ.

В этой связи порядок обжалования актов ненормативного характера, действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов регулируется не только нормами Налогового кодекса РФ, но и иными федеральными законами и имеет свои особенности.

Практика показывает, что из-за разрозненности норм, регулирующих деятельность налоговых органов, Заявителю бывает весьма сложно разобраться в том, куда именно нужно обращаться за защитой нарушенных прав, какими нормативными документами пользоваться, как оформить жалобу, в каком порядке ее направить.

Потому здесь хотелось бы обозначить несколько принципиальных моментов, связанных с разъяснением особенностей порядка обжалования.

**Слайд № 2.**

Если налогоплательщик считает, что нарушены его права, и не согласен с решением налогового органа, принятым по результатам налоговой проверки, то он имеет право подать жалобу либо апелляционную жалобу в произвольной письменной форме в вышестоящий налоговый орган.

Жалоба адресуется региональному Управлению ФНС, но подается она через инспекцию, решение или действие которой оспаривается.

Подача жалобы в вышестоящий орган является обязательной досудебной процедурой перед обращением в суд.

Следует отметить, что категория жалоб по налоговым спорам - самая многочисленная.

В 1 полугодии 2018 года в Управление поступило 268 жалоб (что составляет 60% от общего количества поступивших), рассмотрено 164 жалобы.

**Слайд №3.**

Ключевое отличие жалобы от апелляционной жалобы состоит в том, что при подаче жалобы объектом обжалования выступают вступившие в силу акты ненормативного характера, а также действия или бездействие должностных лиц налогового органа.

Апелляционная же жалоба подается на решения о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за налоговое правонарушение, не вступившие в законную силу. Подача апелляционной жалобы приостанавливает исполнение решения.

Апелляционная жалоба может быть подана в течение месяца со дня вручения налогоплательщику решения по налоговой проверке, то есть до момента вступления обжалуемого решения в законную силу.

Жалоба на вступившее в силу решение может быть в течение года со дня вынесения инспекцией обжалуемого решения или со дня, когда налогоплательщик узнали о нарушении своих прав.

**Слайд №4.**

Жалоба составляется в письменной форме и должна содержать:

• ФИО и место жительства лица, подающего жалобу или наименование и адрес организации, подающей жалобу;

• наименование инспекции, акт ненормативного характера которой, действия или бездействия должностных лиц которой обжалуются; в жалобе могут быть указаны номера телефонов, факсов, адреса электронной почты и иные сведения, необходимые для своевременного рассмотрения жалобы;

• название, номер и дата обжалуемого решения;

• основания, по которым заявитель считает, что его права – нарушены;

• требования заявителя (например, отменить обжалуемое решение ИФНС);

• способ получения решения по жалобе: на бумажном носителе, в электронной форме по ТКС или через ЛК налогоплательщика;

• перечень прилагаемых документов, подтверждающих доводы.

Жалобу подписывает руководитель организации или ее представитель по доверенности. Если жалоба подписана представителем, то к ней нужно приложить доверенность, в противном случае жалоба будет оставлена без рассмотрения.

Для налогоплательщика важно правильно оформить жалобу, чтобы не затягивать процесс рассмотрения спора и в некоторых случаях не потерять право апелляционного обжалования решения.

Остановлюсь на реальных ситуациях.

Налогоплательщик обратился в Управление с апелляционной жалобой на решение по ВНП со значительными доначисленными суммами.

Представленная в Управление апелляционная жалоба не содержала подписи лица, его подавшего, что повлекло оставление ее без рассмотрения.

Между тем, подавая апелляционную жалобу, налогоплательщик надеялся на приостановление действия оспариваемого решения.

При направлении Заявителем повторной жалобы, оформленной надлежащим образом, срок на апелляционное обжалование был утрачен, со счета налогоплательщика денежные средства взысканы до рассмотрения жалобы.

Другой пример.

В Управление поступило 4 жалобы от индивидуальных предпринимателей, подписанные адвокатом. В качестве подтверждения полномочий в Управление представлен адвокатский ордер. В соответствии со статьей 6 Федерального закона от 31.05.2002 №63-ФЗ "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации" адвокат должен иметь ордер на исполнение поручения доверителя, выдаваемый соответствующим адвокатским образованием в случаях, предусмотренных федеральным законом. В иных случаях адвокат представляет доверителя на основании доверенности.

Обязанность удостоверять полномочия адвоката ордером предусмотрена КоАП РФ, ГПК РФ, УПК РФ, КАС РФ, Федеральными законами «О статусе военнослужащих», «О порядке отбывания административного ареста» и др. законодательными актами.

Между тем, согласно нормам НК РФ представительство по налоговым правоотношениям осуществляется исключительно на основании доверенности.

На основании статьи 29 НК РФ уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком, на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Уполномоченный представитель налогоплательщика - физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Таким образом, в правоотношениях с налоговыми органами ордер адвоката не является доказательством наделения адвоката полномочиями по представлению интересов налогоплательщика.

Соответственно, все 4 жалобы оставлены без рассмотрения.

**Слайд 5.**

В настоящее время многие действия налогоплательщики могут осуществлять, фактически не выходя из дома или офиса (заплатить налоги, подать отчетность, запросить выписку и т.д. и т.п.). Поэтому вполне логичным является установление такой возможности и для целей подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган.

На слайде видно, что жалоба может быть подана:

• лично. Это может сделать руководитель или представитель организации по доверенности;

• по почте ценным письмом с описью вложения;

• через сервис "Личный кабинет налогоплательщика" (ЛК);

• по телекоммуникационным каналам связи (ТКС) в электронном формате, утвержденном ФНС.

Так что у налогоплательщика есть право выбора способа подачи жалобы.

**Слайд №6**

Важно отметить, что механизм досудебного урегулирования налоговых споров постоянно совершенствуется.

В настоящий момент пунктом 1.1. ст. 139 НК РФ установлена обязанность налогового органа, на который жалуется налогоплательщик, принять меры по устранению нарушения прав лица, подавшего жалобу.

Самостоятельное урегулирование инспекцией спорной ситуации является основанием для оставления жалобы налогоплательщика без рассмотрения.

Данная редакция ст.139 НК РФ уже активно работает и позитивно отражается на результатах досудебного урегулирования налоговых споров.

Признать наличие положительных результатов проведенной работы налоговых органов Саратовской области позволяет следующая статистика, сложившаяся за 1 полугодие 2018:

- 36% или 97 жалоб от общего количества поступивших жалоб (268) оставлено без рассмотрения в связи с представлением налогоплательщиками заявлений об отзыве жалоб и устранением территориальными налоговыми органами недостатков в своей работе.

Применение налоговыми органами примирительных процедур позволило более эффективно и в максимально короткие сроки разрешать спорные ситуации, устранять причины, порождающие конфликты, что в целом отражается на результатах досудебного урегулирования.

**Слайд №7.**

Другой значительной категорией жалоб, рассматриваемой Управлением, являются жалобы в сфере государственной регистрации по вопросам законодательства, урегулированным Федеральным законом от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей".

В 1 полугодии 2018 года в Управление поступило 105 жалоб данной категории (что составляет 24% от общего количества поступивших), рассмотрено 99 жалоб.

Федеральным законом №129-ФЗ также предусмотрена процедура досудебного урегулирования споров. При этом она имеет свою специфику и отличия от процедуры досудебного урегулирования, предусмотренной НК РФ.

Не всегда заявители учитывают различия в правовом регулировании досудебного порядка обжалования.

Следует заметить, что предмет обжалования по Закону №129-ФЗ является очень узким, к нему относятся только решения регистрирующего органа о государственной регистрации или об отказе в государственной регистрации.

Здесь также введена обязательность обжалования в вышестоящем налоговом органе, но только в отношении решений об отказе в государственной регистрации. Решения о регистрации могут быть сразу обжалованы в судебном порядке.

Жалоба может быть подана любым лицом, права которого нарушены регистрирующим органом, в течение трех месяцев с возможностью восстановления пропущенного по уважительной причине срока подачи жалобы. Подать жалобу можно и в электронной форме при условии ее подписания электронной подписью.

Федеральный закон №129-ФЗ обязывает заявителя отразить в жалобе следующие данные:

- фамилию, имя, отчество, а также место жительства физического лица или наименование и адрес (место нахождения) юридического лица, подающего жалобу;

- сведения об обжалуемом решении регистрирующего органа;

- наименование регистрирующего органа, чье решение обжалуется;

- основания, которые позволяют лицу, подающему жалобу, считать, что его права нарушены;

- требования лица, подающего жалобу.

В документе также можно указать дополнительные контактные данные (номера телефонов, факсов, адреса электронной почты) и иные необходимые для своевременного рассмотрения жалобы сведения. Кроме того, нелишним будет приложить документы, подтверждающие доводы заявителя.

Хотелось бы обратить внимание, что обжаловать решение регистрирующего органа имеет право заинтересованное лицо, если, по мнению этого лица, такое решение нарушает его права. При этом в жалобе указываются основания, по которым лицо, подающее жалобу, считает, что его права нарушены.

Из приведенных норм права следует, что лицо, подавшее жалобу, в качестве заинтересованного лица должно обосновать прямое нарушение оспариваемым решением регистрирующего органа его прав и законных интересов. Соответственно, отсутствие нарушения оспариваемым решением прав лица, подавшего жалобу, является основанием для оставления жалобы без удовлетворения.

Ярким примером сказанного является следующая ситуация.

Юридическое лицо обратилось в регистрирующий орган с заявлением об изменении сведений о руководителе: о прекращении полномочий у прежнего руководителя и о возложении полномочий руководителя на нового генерального директора. Регистрирующим органом принято решение о государственной регистрации указанных изменений.

В Управление поступила жалоба от физического лица на решение регистрирующего органа о регистрации сведений о новом руководителе ЮЛ. Заявитель мотивировал жалобу тем, что его права нарушены, поскольку указанное решение о регистрации сведений о новом директоре нарушает его права и законные интересы. Согласно решению районного суда, ЮЛ является кредитором по отношению к Заявителю и с ЮЛ подлежат взысканию денежные средства в пользу Заявителя; кроме того, Заявитель считает, что регистрация сведений о новом директоре лишает его права на обращение с заявлением о возбуждении уголовного дела в отношении прежнего директора.

Указанная жалоба оставлена без удовлетворения, поскольку оспариваемое Заявителем решение о государственной регистрации само по себе не может нарушить те права и законные интересы, которые Заявитель считает затронутыми.

Управлением установлено, что Заявитель не состоит в корпоративных отношениях с ЮЛ. Само по себе наличие либо отсутствие в ЕГРЮЛ сведений о том или ином физическом лице как о директоре общества не является достаточным для вывода о возможности привлечения такого лица к ответственности. Каких - либо доводов, действительно свидетельствующих о том, что отмена вышеуказанного решения о государственной регистрации позволит Заявителю более эффективно реализовывать свои права как кредитора, жалоба не содержит. Между тем, Заявитель не лишен возможности защитить свои права и законные интересы с применением способов защиты, соответствующих характеру нарушения его прав.

Законом №129-ФЗ предусмотрено направление жалобы через регистрирующий орган, который вынес решение. В этом случае нижестоящий регистрирующий орган обязан направить жалобу в вышестоящий орган вместе с документами в течение трех дней. Такая процедура обеспечивает более оперативное рассмотрение жалобы.

Срок принятия решения Управлением составляет пятнадцать рабочих дней со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен для получения от нижестоящего регистрирующего органа необходимых документов (информации), но не более чем на десять рабочих дней.

Жалоба рассматривается без участия лица, подавшего жалобу.

**Слайд №8.**

На слайде приведены случаи, установленные законом, когда жалоба подлежит оставлению без рассмотрения:

- а) жалоба не подписана заявителем или его представителем либо не представлены документы, подтверждающие полномочия последнего;

- б) жалоба подана после истечения установленного срока и не содержит ходатайство о его восстановлении или в восстановлении пропущенного срока отказано;

- в) до принятия решения по жалобе от лица, ее подавшего, поступило заявление об отзыве жалобы;

- г) ранее подана жалоба по тому же предмету и по тем же основаниям оспаривания;

- д) имеется вступившее в законную силу решение суда или арбитражного суда по тому же предмету и по тем же основаниям оспаривания.

На основании пункта 3 статьи 25.5 Закона N 129-ФЗ оставление жалобы без рассмотрения не препятствует повторному обращению лица с жалобой, за исключением случаев оставления жалобы без рассмотрения по основаниям, предусмотренным подпунктами "б" - "д" пункта 1 статьи 25.5 Закона N 129-ФЗ.

Последствия оставления жалобы по закону №129-ФЗ без рассмотрения имеют существенные различия с НК РФ.

Так Законом №129-ФЗ установлен запрет на повторную подачу жалобу, в случае если первая жалоба оставлена Управлением без рассмотрения, в связи с тем, что жалоба подана после истечения установленного срока и не содержит ходатайство о его восстановлении или в восстановлении пропущенного срока отказано

Резюмируя сказанное, необходимо отметить, что нормы Закона №129-ФЗ касаются только обжалования заинтересованными лицами решений территориальных регистрирующих органов по государственной регистрации.

**Слайд №9.**

Государственная регистрация юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств является государственной услугой.

В процессе предоставления государственной услуги могут также возникать разногласия.

В случае, если в отношении лица допущены:

- нарушение срока регистрации запроса заявителя о предоставлении государственной услуги;

- нарушение срока предоставления государственной услуги;

- требование у заявителя документов или платы, не предусмотренных законодательством;

- отказ в приеме документов, предусмотренных законодательством;

- отказ в предоставлении услуги в отсутствие на то оснований, установленных законодательством;

- отказ в исправлении опечаток или ошибок в выданных документах или нарушение срока их исправления,

то данное лицо вправе обратиться с жалобой в порядке, установленным Федеральным законом от 27 июля 2010 №210-ФЗ "Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг".

Нормами данного закона предусмотрены требования к жалобе, в которой обязательно указываются доводы заявителя. К жалобе заявитель может приложить документы, подтверждающие его доводы.

Срок рассмотрения данных жалоб составляет 15 рабочих дней.

В случаях обжалования отказа в приеме документов у заявителя либо в исправлении допущенных опечаток и ошибок или в случае обжалования нарушения установленного срока таких исправлений срок рассмотрения жалобы сокращенный - 5 рабочих дней со дня регистрации жалобы.

В 1 полугодии 2018 года в Управление поступило 3 жалобы данной категории (что составляет 0,7% от общего количества поступивших), рассмотрено 3 жалобы.

**Слайд №10.**

Отдельно следует выделить категорию жалоб на постановления по делам об административных правонарушениях.

В 1 полугодии 2018 года в Управление поступила 41 жалоба указанной категории (что составляет 9% от общего количества поступивших), рассмотрено 18 жалобы.

Процессуальный порядок рассмотрения данных жалоб закреплен в КоАП РФ.

Обращение с жалобой на постановление по делу об административном правонарушении возможно в срок, не превышающий 10 суток со дня вручения или получения копии постановления по делу об административном правонарушении (ч. 1 ст. 30.3 КоАП РФ). Жалоба на постановление по делу об административном правонарушении подлежит рассмотрению в десятидневный срок со дня ее поступления со всеми материалами дела в орган, должностному лицу, правомочным рассматривать жалобу (ч. 1 ст. 30.5 КоАП РФ). В случае пропуска предусмотренного срока указанный срок по ходатайству лица, подающего жалобу, может быть восстановлен должностным лицом, правомочными рассматривать жалобу.

Следует отметить, что в КоАП РФ требования к форме и содержанию жалобы не установлены.

Жалоба рассматривается должностным лицом единолично (ч. 1 ст. 30.6 КоАП РФ).

Необходимо обратить внимание, что вышестоящее должностное лицо не связано доводами жалобы и проверяет дело в полном объеме.

Статья 30.8 КоАП РФ гласит, решение по жалобе на постановление по делу об административном правонарушении оглашается немедленно после его вынесения.

**Слайд №11.**

Как уже было сказано, вопросы подачи и рассмотрения обращений затрагиваются во многих законах.

Универсальным (общим) законом является Федеральный закон от 02.05.2006 N 59-ФЗ "О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации", который регламентирует подачу любых обращений в любые органы власти, учреждения и организации, реализующие публично значимые функции.

Таким образом, универсальные (традиционные) обращения - это любые волеизъявления индивида, поданные в соответствии с Федеральным законом N 59-ФЗ и не подпадающие под действие специальных законов (вне зависимости от субъекта, цели и адресата обращения).

Что это значит?

Если предметом обжалования являются решения, вынесенные по результатам налоговой проверки, либо действия должностных лиц при осуществлении мероприятий налогового контроля, то подавать жалобу следует в соответствии с нормами НК РФ.

Если лицо, привлеченное к административной ответственности, не согласно с постановлением, то при подаче жалобы следует руководствоваться нормами КоАП РФ.

Таким образом, Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=5E5E7568D94687AACECE47461A8DC935021AADD19D60FF1698668968DEp8X5L) N 59-ФЗ, несмотря на то, что является базовым (универсальным), применяется по остаточному принципу, т.е. в ситуациях, когда другие законы применены быть не могут, когда заявителю необходимы разъяснения.

Так, в качестве примера можно привести следующую ситуацию.

В Управление неоднократно поступали жалобы на акты налоговых проверок.

Между тем, акт налоговой проверки не содержит обязательных предписаний и не порождает конкретных правовых последствий для заявителя, в связи с чем, не является ненормативным актом, подлежащим самостоятельному обжалованию в вышестоящий налоговый орган в порядке статей 137 - 139 НК РФ. В п.6 ст.100 НК РФ предусмотрено, что возражения на акт проверки подаются в налоговый орган, непосредственно осуществляющий проведение проверки, для их исследования и оценки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа при рассмотрении материалов налоговой проверки (п.4 ст.101 НК РФ).

Управление рассматривает данные жалобы в порядке Закона №59-ФЗ, заявителю направляется ответ, в котором разъясняется порядок обжалования актов проверок.

Закон N 59-ФЗ в [ст. 4](consultantplus://offline/ref=5C47E05F55BF19961C73C3157950DA5C892B7C507B23DE5E96342A02A05EC1E70AEC7990BB59C72Bt2h0L) под жалобой понимает просьбу гражданина о восстановлении или защите его нарушенных прав, свобод или законных интересов либо прав, свобод или законных интересов других лиц.

Данные жалобы рассматриваются в течение 30 дней со дня регистрации письменного обращения. В исключительных случаях возможно продление срока не более чем на 30 дней.

При этом не допускается оставление жалоб без ответа (без рассмотрения) по основаниям, не предусмотренным статьей 11 Закона №59-ФЗ за исключением следующих случаев:

1) если обращение касается обжалования судебного решения, то оно возвращается гражданину в течение семи дней со дня регистрации с разъяснением порядка обжалования судебного решения;

2) если в обращении содержатся нецензурные либо оскорбительные выражения, угрозы жизни, здоровью и имуществу должностного лица, а также членов его семьи, то возможно оставление обращения без ответа по существу и сообщение гражданину о недопустимости злоупотребления правом;

3) если текст письменного обращения не поддается прочтению, то ответ на обращение не дается и оно не подлежит направлению на рассмотрение в соответствующий орган или должностному лицу, о чем сообщается гражданину в течение семи дней со дня регистрации его обращения (при условии, что его фамилия и почтовый адрес поддаются прочтению);

4) если текст письменного обращения не позволяет определить его суть, то ответ на обращение не дается и оно не подлежит направлению на рассмотрение в соответствующий орган или должностному лицу, о чем сообщается гражданину в течение семи дней со дня регистрации его обращения;

5) если в обращении содержится вопрос, на который гражданину неоднократно давались письменные ответы по существу в связи с ранее направляемыми обращениями, адресаты таких обращений совпадают и в обращении не приводятся новые доводы или обстоятельства, то в отношении такого обращения может быть принято решение о его безосновательности и прекращении переписки с гражданином по данному вопросу, о чем он уведомляется;

6) если ответ на поставленный в обращении вопрос, затрагивающий интересы неопределенного круга лиц, размещен на официальном сайте соответствующего органа, гражданину в течение семи дней со дня регистрации его обращения сообщается электронный адрес указанного сайта (при этом обращение, содержащее обжалование судебного решения, не возвращается);

7) если ответ по существу поставленного в обращении вопроса не может быть дан без разглашения сведений, составляющих государственную или иную охраняемую федеральным законом тайну, то гражданину сообщается о невозможности предоставления в связи с этим ответа.

Если причины, по которым не мог быть дан ответ по существу поставленных в обращении вопросов, в последующем были устранены, гражданин вправе вновь направить обращение (ч. 7 ст. 11 Закона N 59-ФЗ).

Если в письменном обращении не указаны фамилия гражданина, направившего обращение, или почтовый адрес, по которому должен быть направлен ответ (анонимное обращение), ответ на обращение не дается.

Однако если в обращении содержатся сведения о подготавливаемом, совершаемом или совершенном противоправном деянии, а также о лице, его подготавливающем, совершающем или совершившем, обращение подлежит направлению в соответствующий государственный орган

В 1 полугодии 2018 года в Управление поступило 27 жалоб указанной категории (что составляет 6% от общего количества поступивших), рассмотрено 10.

И в завершение своего выступления хочу отметить, что развитие внесудебных механизмов урегулирования налоговых споров позволяет добиваться разрешения споров многочисленных категорий без участия суда, в том числе с помощью примирительных процедур, созданию условий и стимулов для разрешения споров во внесудебном порядке, что, безусловно, является положительной тенденцией эффективного функционирования налоговых органов.

Выражаем готовность и дальше эту работу продолжать.

Спасибо!