**Доклад М.А. Лукьяненко на публичных обсуждениях 24.11.2020 по теме:**

**«Эффективность досудебного урегулирования налоговых споров по результатам судебного обжалования»**

Досудебное урегулирование налоговых споров, или досудебный аудит – это универсальный правовой институт, которым обладают практически все развитые и развивающиеся государства, стремящиеся выстроить одновременно жесткую и гибкую систему налогового администрирования, отвечающую современным стандартам эффективной налоговой политики.

Создание специализированного института досудебного урегулирования налоговых споров повсеместно поощряется в связи со следующими положительными эффектами.

**Слайд № 1**

Прежде всего, это снижение нагрузки на суды, а также минимизация судебных издержек.

Досудебный или административный порядок обжалования менее формализован, чем судопроизводство. Он более понятен, доступен и не требует от налогоплательщиков особых познаний в области юриспруденции.

Во-вторых, такой способ отстаивания прав и интересов для налогоплательщиков менее затратен. Ведь за рассмотрение иска в суде организация или физическое лицо должны уплатить госпошлину, а возможно, и оплатить услуги адвоката. Рассмотрение же спорной ситуации вышестоящим налоговым органом производится бесплатно.

В-третьих, на разрешение спора в административном порядке нужно значительно меньше времени. Как правило, судебный процесс затягивается на многие месяцы (а иногда и на годы). В свою очередь, максимальный срок рассмотрения жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом не превышает двух месяцев.

Налоговые споры разрешаются лицами, обладающими специальными знаниями в сложной области налогового права. Это стимулирует развитие специальных исследований в области налогового права.

Все эти факторы способствуют поддержанию баланса публичных и частных интересов.

Существенные изменения в процедурах обжалования начинаются с принятием Федерального закона от 2 июля 2013 № 153-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации", установившего правило обязательного досудебного обжалования всех действий или бездействия должностных лиц налоговых органов, а также ненормативных актов таких органов.

Таким образом, **начиная с 2014 года, все налоговые споры подлежат обязательному досудебному урегулированию в вышестоящем налоговом органе.**

Не вызывает сомнения, что принятие Федерального закона от 2 июля 2013 № 153-ФЗ продиктовано необходимостью уменьшения количества рассматриваемых споров в судах.

Так, в пояснительной записке к проекту данного Закона отмечается, что обязательность прохождения стадии досудебного урегулирования споров будет стимулировать налогоплательщиков к разрешению внутри системы налоговых органов возникших конфликтов в сфере налогообложения, позволит существенно уменьшить количество рассматриваемых споров в судах, а также расширит возможности налогоплательщиков в реализации своих прав и законных интересов.

В качестве преимуществ предлагаемой процедуры указываются: менее затратный и наиболее быстрый способ защиты прав; вступление в силу решений по рассмотренным жалобам в более короткие сроки; менее формализованный порядок оформления и подачи жалобы <237>.

--------------------------------

<237> http://www.duma.gov.ru/ (дата обращения: 25.12.2013)

Одним из показателей, характеризующих качество работы, является снижение количества жалоб, так как в функции досудебного урегулирования налоговых споров входит также принятие мер по их дальнейшему исключению.

**Приведу немного статистики.**

За 9 месяцев 2020 в Управление поступило 566 жалоб по всем категориям споров, включая налоговые, споры, связанные с предоставлением государственных услуг, споры, связанные с государственной регистрацией юридических лиц и предпринимателей, что на 6% выше, чем в прошлом году (536 жалоб).

Вместе с тем, в условиях сложившейся обстановки в мире с учетом сложной эпидемиологической ситуации, появился новый вид жалоб налогоплательщиков, связанных с данной проблемой, что оказало влияние на рост количества жалоб, по сравнению с прошлым годом.

За 9 месяцев 2020 Управлением рассмотрено 378 жалоб по всем категориям споров, что на 3% выше количества рассмотренных жалоб за аналогичный период 2019 года (368 жалоб).

Необходимо отметить, что система налоговых органов тесно взаимодействует с другими органами исполнительной власти, государственными внебюджетными фондами и другими организациями (ФМС России, ФТС России, Росреестр, органы ЗАГС, и др.) путем информационного обмена.

Информационные системы ФНС России развивает на протяжении 30 лет.

В настоящее время ФНС России обладает так называемыми «Большими данными», которые предоставляют новые возможности для налогового администрирования и для взаимодействия с Налогоплательщиками.

В России создан федеральный регистр, содержащий сведения о населении страны – Единый госреестр ЗАГС.

При этом налоговые органы, являясь «конечным звеном» в достаточно длинной цепи органов власти и организаций, осуществляющих учет объектов недвижимого имущества и транспортных средств, регистрацию прав на объекты недвижимости, регистрацию граждан по месту жительства и т.д., ощущают отдельные недостатки, возникающие при слиянии баз данных (задвоение ИНН и др.).

В рамках досудебного урегулирования налоговых споров налоговые органы прилагают максимальные усилия для наиболее оперативного устранения нарушений прав налогоплательщиков, что позволяет налогоплательщикам очень быстро решить проблемы, не дожидаясь завершения полного срока рассмотрения жалобы.

Добиться положительных результатов **позволяет механизм устранения нарушений прав лица, обратившегося с жалобой.**

Внесение изменений в ст. 139 НК РФ и введение обязанности Инспекции, на которую жалуется плательщик, принять меры по устранению нарушения прав лица, подавшего жалобу, при получении жалобы,  **является одним из существенных достижений досудебного** урегулирования налоговых споров.

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

**Признать наличие положительных результатов проведенной работы налоговых органов Саратовской области позволяет следующая статистика, сложившаяся за 9 месяцев 2020 года:**

Управлением за 9 месяцев 2020 оставлено без рассмотрения 96 жалоб или 29% от общего количества поступивших жалоб по налоговым спорам.

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.

Налоговые органы активно применяют современные технологии и аналитические инструменты для повышения налоговой дисциплины и удобства обслуживания налогоплательщиков. Для налогоплательщиков по вопросам досудебного урегулирования налоговых споров актуальными являются Интернет-Сервисы «Узнать о жалобе» и «Решения по жалобам».

**Слайд № 2**

В целях повышения качества обслуживания налогоплательщиков запущен Интернет-сервис «Узнать о жалобе», позволяющий налогоплательщикам в on-line режиме получать информацию о ходе и результатах рассмотрения жалоб, поступивших в налоговые органы. Чтобы найти необходимую информацию в базе интернет-сервиса «Узнать о жалобе» пользователю достаточно указать свой статус (ФЛ или ЮЛ) и заполнить одно из полей: «Наименование организации» («Фамилия», «Имя» для физического лица), «ИНН» или «Входящий номер жалобы». Интернет – сервис избавляет налогоплательщиков от необходимости звонить в Управление ФНС России по субъекту, чтобы узнать о результатах рассмотрения обращения и позволяет сделать процесс рассмотрения жалоб и обращений граждан более открытым.

С целью улучшения качества предоставления юридическим и физическим лицам информации в электронном виде посредством обеспечения возможности просмотра в свободном доступе решений, вынесенных вышестоящими налоговыми органами по результатам рассмотрения жалоб налогоплательщиков, на официальном сайте ФНС России размещен интерактивный сервис "Решения по жалобам".

В данном сервисе размещаются наиболее значимые в методологическом плане решения по жалобам, обезличенные от сведений, доступ к которым ограничен законодательством Российской Федерации.

Безусловно, понимание того, какую позицию по вопросам налогообложения занимает ФНС России, помогает налогоплательщикам правильно организовать бухгалтерский и налоговый учет, избежать лишних конфликтов с инспекциями и минимизировать налоговые риски.

Все больше судебных споров рассматривается в пользу бюджета, все чаще налоговым органам удается представить в суде достаточно доказательств использования схем по уходу от налогообложения недобросовестными налогоплательщиками или убедить суд в правильности применения налоговым органом норм права.

Хотелось бы кратко остановиться на интересных спорах, которые дошли до судебных инстанций после процедуры досудебного рассмотрения, и позиция налогового органа была поддержана судом.

**Слайд №3**

Более подробно с ними можно ознакомиться через сервис АРБИТР.РУ.

Судами различных инстанций, в том числе, Верховным Судом Российской Федерации, поддержана позиция регистрирующего органа Саратовской области о недопустимости использования в фирменном наименовании общества с ограниченной ответственностью слова «судебный» и производных от него слов поддержан судами различных инстанций.

**Реквизиты судебного дела приведены на слайде**

(Постановление Суда по интеллектуальным правам от 08.07.2020 по делу № А57-19246/2019; Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.03.2020 по делу № А57-19246/2019).

В Управление обратилось общество с ограниченной ответственностью (далее – Общество) с жалобой на действия регистрирующего органа, связанные с предъявленным к нему требованием о внесении в Единый государственный реестр юридических лиц изменений в сведения о фирменном наименовании общества, исключении из фирменного наименования Общества слово «судебный».

Решением Управления по жалобе требования Общества оставлены без удовлетворения.

В решении Управления отмечено, что в соответствии с подпунктами 2, [5 пункта 4 статьи 1473](http://garant.tax.nalog.ru/#/document/10164072/entry/4147345) Гражданского кодекса Российской Федерации предусмотрено, что в фирменное наименование юридического лица не могут включаться полные или сокращенные официальные наименования федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, обозначения, противоречащие общественным интересам, а также принципам гуманности и морали.

Противоречие обозначения общественным интересам может выражаться в том, что оно вводит в заблуждение потребителей и хозяйствующих субъектов и создает организации недопустимые конкурентные преимущества за счет использования слов, вызывающих стойкую ассоциацию у потребителя с участием государства в деятельности данной организации, либо с особой значимостью деятельности данной организации в государственных интересах.

Управлением в решении сделан вывод о том, что Общество не вправе использовать в своем фирменном наименовании слово «судебный».

Регистрирующий орган обратился в Арбитражный суд Саратовской области с заявлением об обязании Общества внести изменения в Единый государственный реестр юридических лиц в части наименования юридического лица, исключив из него слово «судебный».

Арбитражный суд Саратовской области решением от декабря 2019 обязал Общество в срок, не превышающий одного месяца со дня вынесения судом решения изменить фирменное наименование, исключив из него слово «судебный», а также производные слова от данного слова, для чего представить в регистрирующий орган соответствующие документы.

Общество, не согласившись с решением суда первой инстанции, обратилось в Двенадцатый арбитражный апелляционный суд с апелляционной жалобой, содержащей просьбу отменить решение суда первой инстанции и принять по делу новый судебный акт об отказе в удовлетворении заявленных регистрирующим органом требований.

Двенадцатый арбитражный апелляционный суд постановлением от марта 2020 отменил решение Арбитражного суда Саратовской области, принятое в отношении Общества.

Инспекция, не согласившись с постановлением суда апелляционной инстанции, обратилась в Суд по интеллектуальным правам с кассационной жалобой, содержащей просьбу отменить постановление суда апелляционной инстанции и принять по делу новый судебный акт об удовлетворении исковых требований.

Суд по интеллектуальным правам постановлением от июля 2020 отменил постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда, оставив в силе решение Арбитражного суда Саратовской области от декабря 2019.

Не согласившись с указанным постановлением, Общество обратилось с кассационной жалобой в Верховный Суд Российской Федерации.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 06.11.2020 Обществу отказано в передаче в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ в связи с отсутствием оснований, по которым кассационная жалоба может быть передана для рассмотрения в ВС РФ.

Таким образом, содержащийся в решении по жалобе вывод Управления о недопустимости использования в фирменном наименовании общества с ограниченной ответственностью слова «судебный» и производных от него слов поддержан судами различных инстанций.

**Также хочу обратить Ваше внимание на сложившуюся судебную практику по применению положений статьи 54.1 налогового кодекса Российской Федерации.**

В соответствии с пунктом 1 статьи 54.1. НК РФ не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Согласно пункту 2 статьи 54.1. НК РФ при отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй настоящего Кодекса при соблюдении одновременно следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью, по результатам которой установлено нарушение налогоплательщиком положений статьи 54.1 НК РФ.

Налоговый орган по результатам выездной налоговой проверки отказал в предоставлении вычетов, учете расходов и соответственно доначислил налоговые обязательства налогоплательщику.

Налоговый орган пришел к выводу, что сделка не исполнена, и не могла быть исполнена заявленным контрагентом в силу отсутствия у него необходимых условий для ее реального исполнения, поскольку установлены обстоятельства, бесспорно подтверждающие, что действия налогоплательщика не имели экономического обоснования, направлены исключительно на искусственное создание условий для получения необоснованной налоговой выгоды и отказал в удовлетворении заявленных требований.

Налогоплательщиком на решение налогового органа подана апелляционная жалоба в вышестоящий налоговый орган.

Управлением апелляционная жалоба налогоплательщика оставлена без удовлетворения.

Суд первой инстанции согласился с выводами налогового органа.

Судом апелляционной инстанции, отменено решение суда первой инстанции и удовлетворены заявленные требования налогоплательщика.

Суд апелляционной инстанции исходил из того, что суд первой инстанции неправомерно применил норму статьи 54.1 НК РФ к рассматриваемым в рамках настоящего дела правоотношениям, поскольку указанная норма вступила в силу с 19.08.2017 и в период совершения налогоплательщиком рассматриваемых хозяйственных операций не действовала. Кроме того, заявителем выполнены все требования НК РФ, позволяющие осуществить вычеты по НДС и учесть расходы для целей определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций по хозяйственным операциям с контрагентом общества.

Постановлением суда кассационной инстанции постановление апелляционного суда отменено, решение суда первой инстанции оставлено в силе.

Суд кассационной инстанции указал, что Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" часть первая Налогового кодекса Российской Федерации была дополнена статьей 54.1.

Названный Федеральный закон вступает в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования (часть 1 его статьи 2), т.е. с 19.08.2017.

При этом нормативные положения, регулирующие общие положения о налоговом контроле (статья 82 НК РФ с учетом статьи 54.1 данного Кодекса), применяются к налоговым проверкам, состоявшимся после дня вступления в силу Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ (часть 2 его статьи 2), и тем самым относятся к охваченным указанными проверками налоговым периодам.

Такое регулирование согласуется с общим принципом действия закона, в том числе во времени и по кругу лиц в том виде, как это вытекает из статей 54 и 57 Конституции Российской Федерации, конкретизирующих положения статьи 5 "Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени" Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, выводы суда апелляционной инстанции о том, что положения статьи 54.1 НК РФ не могут быть распространены на отношения, возникшие до момента вступления в силу указанной нормы, в период совершения налогоплательщиком рассматриваемых хозяйственных операций, по мнению кассационного суда, являются ошибочными и противоречат указанным выше нормам Федерального закона № 163-ФЗ и разъяснениям Конституционного Суда Российской Федерации, изложенным в Определении от 29.05.2018 № 1152-О, поскольку применение положений статьи 54.1 НК РФ связывается с датой начала проведения проверки, решение о назначении которой вынесено после дня вступления в силу Федерального закона № 163-ФЗ.

В данном случае решение о проведении проверки датировано 29.09.2017, то есть после введения в действие данного федерального закона.

Налогоплательщик, не согласился с постановлением кассационной инстанции обратился в Верховный Суд Российской Федерации, определением которого от 20.03.2020 в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отказано.

Налогоплательщик обратился в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 54.1, пунктом 5 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частью 2 статьи 2 Федерального закона от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации"

Определением Конституционного Суда Российской Федерации от 29.09.2020 в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью отказано.

Как указал Конституционный Суд РФ, объем прав и обязанностей налогоплательщика остался прежним; введение данной статьи только конкретизировало механизм налогового контроля, указав на обстоятельства и условия, которые налоговым органам нужно принимать во внимание при рассмотрении вопроса о законности действий налогоплательщика (Определение от 29.09.2020 № 2311-О).

**Хотелось бы отметить, что на снижение споров с налогоплательщиками в судах влияет не только выработка налоговыми органами единой правоприменительной позиции, доводимой до налогоплательщиков, но и оценка налогоплательщиками результатов рассмотрения споров в налоговых органах как объективных и не требующих дальнейшего судебного обжалования.**

**Поэтому я, пользуясь случаем, хочу обратить ваше внимание на наши сервисы.**

**Хотела бы посоветовать интересоваться вопросами налогообложения и складывающейся судебной практикой, которые регулярно представляются на сайте nalog.ru, занимать более активную позицию и использовать всевозможные способы обратной связи, так как нам важно ваше мнение.**