

## Комментарий

### к Федеральному закону от 02.07.2013 № 153-ФЗ

С целью совершенствования порядка досудебного рассмотрения споров между налоговыми органами и налогоплательщиками, создания для последних благоприятных условий для урегулирования споров без обращения в суд, а также в целях снижения нагрузки на судебную систему и обеспечения последовательности досудебной и судебной стадий разрешения таких споров принят Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Федеральный закон № 153-ФЗ). Он вступил в силу по истечении одного месяца со дня его опубликования на портале [www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru), то есть с 03.08.2013.

По мнению разработчиков данного закона, введенная им обязательность прохождения стадии досудебного урегулирования споров будет стимулировать налогоплательщиков к разрешению внутри системы налоговых органов возникающих конфликтов в сфере налогообложения, позволит существенно уменьшить количество рассматриваемых в судах споров, а также расширит возможности налогоплательщиков в реализации своих прав и законных интересов.

Положительными для налогоплательщиков они считают быстрый способ рассмотрения соответствующего спора – 15 дней (в судах рассмотрение спора может продлиться от трех месяцев до года), менее затратный способ защиты прав (нет судебных расходов, связанных с уплатой государственной пошлины, а также издержек, связанных с оплатой услуг представителей), вступление в силу решений по рассмотренным жалобам в более короткие сроки, меньшая формализация порядка оформления и подачи жалобы.

Новые положения относятся к жалобам, в том числе к апелляционным, если они поданы начиная со дня вступления в силу Федерального закона № 153-ФЗ.

#### **Обратите внимание:**

По информации ФНС, в целях повышения качества обслуживания налогоплательщиков на сайтах УФНС по субъектам РФ запущен интернет-сервис «Узнать о жалобе».

Сервис позволяет организациям и физическим лицам оперативно в режиме онлайн получать информацию о ходе и результатах рассмотрения жалоб, заявлений, предложений, поступающих не только в центральный аппарат ФНС, но и в УФНС по субъектам РФ.

### **Изменены сроки привлечения к ответственности за налоговое правонарушение**

Согласно п. 7 ст. 101 НК РФ по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в таком привлечении (далее в этом разделе – решение).

В соответствии с абз. 3 п. 8 ст. 101 НК РФ в принятом решении указывается, в частности, порядок его обжалования в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу). Теперь здесь будет идти речь только о порядке обжалования в вышестоящий налоговый орган. Указание на возможность обжалования решения вышестоящему должностному лицу можно признать формальным, ведь, как мы отметили, решение принимает руководитель налогового органа или его заместитель, то есть реальные возможности для такого обжалования отсутствуют. Поэтому данное указание исключено.

В настоящее время п. 9 ст. 101 НК РФ предусмотрено, что решение в общем случае вступает в силу по истечении 10 дней со дня его вручения лицу (его представителю), в отношении которого оно было вынесено. Теперь срок для вступления решения в силу увеличен до одного месяца.

Если решение вынесено по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, сейчас для его вступления в силу отводится 20 дней со дня вручения ответственному участнику этой группы. В результате изменений, внесенных в НК РФ Федеральным законом № 153-ФЗ, этот период также увеличится до одного месяца.

**Кроме того, данная норма дополнена тем, что если решение вынесено непосредственно ФНС, то оно вступает в силу уже со дня его вручения лицу, в отношении которого оно было вынесено (его представителю).**

Если все-таки подана апелляционная жалоба на решение, согласно абз. 2 п. 9 ст. 101 НК РФ в действующей редакции это необходимо сделать в порядке, установленном ст. 101.2 НК РФ, но данным абзацем прямо предусмотрено, что в этом случае оно вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части. Теперь именно порядок вступления решения в силу после рассмотрения апелляции будет прописан в ст. 101.2 НК РФ, что отразилось и на ее названии.

В статье 101.4 НК РФ произошло изменение, аналогичное тому, которое внесено в абз. 3 п. 8 ст. 101 НК РФ. Согласно п. 1 ст. 101.4 НК РФ при обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, ответственность за которые установлена Налоговым кодексом (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном ст. 101 НК РФ), должностное лицо налогового органа в течение 10 дней со дня выявления указанных нарушений должно составить в установленной форме акт, который подписывается этим должностным лицом и лицом, совершившим нарушения.

По результатам рассмотрения акта и приложенных к нему документов и материалов руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение или об отказе в таком привлечении (п. 8 ст. 101.4 НК РФ).

В данном решении также указывается, в частности, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) (п. 9 ст. 101.4 НК РФ). Согласно изменениям, внесенным Федеральным законом № 153-ФЗ в НК РФ, теперь обжалование также будет предусмотрено только в адрес вышестоящего налогового органа.

## Как теперь подать жалобу?

Серьезные изменения претерпела ст. 138 «Порядок обжалования» НК РФ. Сейчас в соответствии с ней обжалуются акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц. Что касается актов налоговых органов, то теперь в соответствии с данной статьей их можно будет обжаловать, только если они носят ненормативный характер.

Налоговый кодекс не разъясняет, что подразумевается под документами ненормативного характера. Это определение можно трактовать довольно широко. Обратимся к разъяснениям высших судов.

Так, в п. 48 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» сказано, что под актом ненормативного характера, который может быть оспорен в арбитражном суде путем предъявления требования о признании акта недействительным, понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика.

В Определении КС РФ от 04.12.2003 № 418-О по этому поводу сказано: из указанного постановления не следует, что из сферы судебного контроля исключаются решения, подписанные иными должностными лицами налогового органа, нежели руководитель или его заместитель, – в абз. 4 п. 48 постановления специально разъяснено, что, поскольку НК РФ не установлено иное, налогоплательщик вправе обжаловать в суд требование об уплате налогов, пеней и применении налоговых санкций независимо от того, было ли им оспорено решение налогового органа, на основании которого вынесено соответствующее требование.

В Постановлении от 29.11.2007 № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части» Пленум ВС РФ утверждает, что существенными признаками *нормативного правового акта* являются издание его в установленном порядке уполномоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления или должностным лицом, наличие в нем правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение, направленных на урегулирование общественных отношений либо изменение или прекращение существующих правоотношений.

Таким образом, акт, не удовлетворяющий указанным условиям, следует считать ненормативным.

Впрочем, обжаловать подобный акт, а также действия или бездействие должностных лиц можно не только в суде, но и в вышестоящем налоговом органе (из данной нормы теперь тоже исчезнет указание на возможность его обжалования у вышестоящего должностного лица). Причем теперь в п. 1 ст. 138 НК РФ, казалось бы, определенно указывается, что обращаться можно одновременно и в суд, и в вышестоящий налоговый орган. В настоящее время допускается, что так поступать нельзя, только если иное предусмотрено ст. 101.2 НК РФ.

В самом деле, в действующей редакции п. 5 данной статьи установлено, что решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение

об отказе в привлечении к такой ответственности может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. В новой редакции данной статьи такого требования нет.

Однако теперь подобное ограничение есть в п. 2 ст. 138 НК РФ и распространяется оно уже на любые ненормативные акты налоговиков, а также и на их обжалуемые действия и бездействие.

В суд можно обращаться начиная со дня, когда вам стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении (независимо от его характера). Если такой информации получить не удалось, но срок принятия решения по жалобе истек, также можно обратиться в суд.

### **К сведению:**

Теперь в п. 6 ст. 140 НК РФ будет предусмотрено, что подобный срок с возможностью его продления еще на один месяц установлен только для решений по жалобе (апелляционной жалобе) на привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения или отказ в таком привлечении в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ.

По иным жалобам решение будет приниматься в течение 15 дней с правом продления еще на 15 дней. Очевидно, моментом наступления того дня, когда можно в отсутствие принятого вышестоящим налоговым органом решения подавать жалобу в суд, следует считать указанные сроки с учетом их возможного продления.

При этом, приготовившись подать жалобу в суд, не надо забывать, что, решение по жалобе будет вручаться или направляться лицу, подавшему жалобу, в течение трех дней после принятия, в том числе в случае, если оно принято в последний день отведенного для его принятия срока.

В новом п. 5 ст. 138 НК РФ специально указано, что подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнение обжалуемого акта налогового органа или совершение обжалуемого действия его должностного лица. Исключение может быть только в том случае, если по оценке должностного лица вышестоящего налогового органа принятый акт или совершенное действие не соответствуют законодательству РФ. Подобное правило имеется в ст. 141 НК РФ, которая теперь утрачивает силу.

## **Порядок подачи жалобы стал подробнее**

В статье 139 НК РФ теперь приведены порядок и сроки подачи только жалобы, для апелляционной жалобы появилась новая ст. 139.1 НК РФ. В связи с этим укажем: в п. 1 ст. 138 НК РФ будет расшифровано, что такое жалоба и чем она отличается от апелляционной жалобы. Основное различие заключается в том, что в жалобе обжалуются вступившие в силу акты налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц. Апелляционная жалоба подается на не вступившее в силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к такой ответственности, вынесенное на основании ст. 101 НК РФ.

Соответственно, на подачу жалобы отводится один год со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав (в настоящее время на это отводится три месяца), или со дня вынесения обжалуемого решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в таком привлечении, если оно не было обжаловано в апелляционном порядке.

Апелляционную жалобу необходимо успеть подать до дня вступления в силу обжалуемого решения, то есть согласно п. 9 ст. 101 НК РФ в новой редакции – **в течение месяца со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого оно было вынесено.**

Что касается жалобы, если она подается в ФНС, на это отводится три месяца со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе (апелляционной жалобе). При этом, если данный орган вынес решение, оно не может быть обжаловано в апелляционном порядке.

Состав сведений, которые надо указывать в жалобе, в том числе в апелляционной, в настоящее время Налоговым кодексом не определен. В связи с этим ФНС согласно информации от 09.02.2011 считает необходимым отражать в жалобе (в частности, в апелляционной):

1) наименование налогового органа, в который подается жалоба (апелляционная жалоба), или должность, фамилию, имя и отчество должностного лица, которому направляется жалоба;

2) персональные данные заявителя: фамилию, имя и отчество (полностью), почтовый индекс и адрес места жительства, адрес электронной почты и номер телефона (при наличии);

3) идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, вправе не приводить ИНН, указывая при этом свои персональные данные, предусмотренные п. 1 ст. 84 НК РФ:

- фамилию, имя и отчество;
- дату и место рождения;
- пол;
- адрес места жительства;
- данные паспорта или иного документа, удостоверяющего личность;
- данные о гражданстве;

4) наименование налогового органа, решение которого обжалуется, или фамилию, имя и отчество должностного лица, действия (бездействие) которого обжалуются;

5) требования заявителя со ссылкой на законы и иные нормативные правовые акты;

6) обстоятельства, на которых основаны доводы налогоплательщика, и их доказательства;

7) суммы оспариваемых требований в разрезе (налога, вычета, в котором отказано, пени, штрафа);

8) расчет оспариваемой денежной суммы;

9) перечень прилагаемых документов.

Рекомендуется указывать и иные сведения, если они необходимы для правильного и своевременного рассмотрения дела. В жалобе могут содержаться ходатайства, в том числе ходатайство о применении обстоятельств, смягчающих или исключающих ответственность.

Теперь состав сведений в жалобе приводится непосредственно в ст. 139.2 НК РФ. Конкретизируется, что если организация подает жалобу, то она должна указать в ней свои наименование и адрес. Что касается номеров телефонов, адреса электронной почты и иных подобных сведений, то их отражать необязательно, но рекомендуется нами для наилучшей связи с лицом, подавшим жалобу.

Ничего не говорится о необходимости указания ИНН, но не надо забывать, что согласно абз. 3 п. 7 ст. 84 НК РФ каждый налогоплательщик приводит свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в других случаях, предусмотренных законодательством, если иное не установлено настоящей статьей. Это касается и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

Также ничего теперь не говорится о том, что в жалобе указываются обстоятельства, на которых основаны доводы налогоплательщика, и их доказательства, суммы оспариваемых требований в разрезе (налога, вычета, в котором отказано, пени, штрафа), расчет оспариваемой денежной суммы. Но очевидно, что такая информация значительно ускорит рассмотрение жалобы и ее надо указать в документах, которые по усмотрению лица, подающего жалобу, прилагаются к ней.

#### **Обратите внимание:**

Документы, подтверждающие правоту жалующегося лица, можно будет подавать даже в ходе рассмотрения жалобы, в том числе апелляционной, то есть до вынесения решения по ней (п. 1 ст. 140 НК РФ в новой редакции).

В соответствии с п. 2 ст. 140 НК РФ вышестоящий налоговый орган по итогам рассмотрения жалобы в настоящее время вправе:

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить акт налогового органа;
- 3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- 4) изменить решение или вынести новое решение.

Теперь согласно п. 3 ст. 140 НК РФ в новой редакции отменить решение налогового органа можно не только полностью, но и в части, в том числе не только при рассмотрении апелляционной жалобы, как сейчас. При этом ничего не говорится о том, что одновременно прекращается производство по делу. В то же время решения налогового органа не могут изменяться, а могут только отменяться, пусть и в части.

Кроме того, в настоящее время по итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу. Теперь вынесение решения по существу должно сопровождаться признанием соответствующих действий или бездействия незаконными.

Совершенно новым является право вышестоящего налогового органа оставить жалобу, в том числе апелляционную, вообще без рассмотрения полностью или в части.

Например, в Постановлении ФАС ЗСО от 18.07.2012 № А46-12641/2011 сказано, что в настоящее время налоговое законодательство не регламентирует обязательные

требования к содержанию и составу апелляционной жалобы, направляемой налогоплательщиком в порядке ст. 139 НК РФ. Пунктом 2 ст. 140 НК РФ установлен закрытый перечень решений, принимаемых вышестоящим налоговым органом по результатам рассмотрения апелляционных жалоб на решения нижестоящего налогового органа, не предусматривающий право оставлять жалобы без рассмотрения или возвращать их (см. также постановления ФАС МО от 22.06.2012 № А40-107176/11-99-462, ФАС СЗО от 03.06.2011 № А56-49110/2010).

Теперь подобное решение будет возможно при нарушении порядка подписания жалобы, отсутствии документов о полномочиях подписавшего ее представителя, нарушении сроков подачи. После устранения данных нарушений жалобу можно подать вновь.

Но повторно жалоба не может быть подана, если лицо представило заявление о ее отзыве полностью или в части, а также если оно уже подавало жалобу по тем же основаниям.

Для принятия решения об оставлении жалобы без рассмотрения налоговому органу установлены особые сроки: пять дней со дня получения жалобы или заявления о ее отзыве. Об этом необходимо письменно уведомить налогоплательщика еще в течение трех дней.

#### **Обратите внимание:**

Жалоба, в том числе апелляционная, будет рассматриваться без участия лица, подавшего ее (п. 2 ст. 140 НК РФ в новой редакции). В настоящее время Налоговый кодекс не регламентирует возможность присутствия лица при рассмотрении его жалобы, что часто трактуется как отсутствие обязанности налогового органа привлечь налогоплательщика к участию в процедуре рассмотрения его жалобы (см., например, постановления ФАС СЗО от 14.07.2011 № А05-11832/2010, ФАС СКО от 13.12.2010 № А32-28104/2009-19/567).

Согласно п. 4 ст. 198 АПК РФ заявление о признании ненормативных правовых актов недействительными, а решений и действий (бездействия) – незаконными может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов.

10.01.14 11:52

Е. С. Казаков

эксперт журнала «Акты и комментарии для бухгалтера»

Источник: Журнал «Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения»