

## Новые правила досудебного урегулирования налоговых споров

Ровно год назад Минфин России предложил обсудить поправки в Налоговый кодекс, затрагивающие порядок досудебного урегулирования налоговых споров\*. Результатом этой инициативы стал Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ. Ключевое новшество: порядок апелляционного обжалования распространяется теперь на акты ненормативного характера, которые издают налоговые органы, действия (бездействия) должностных лиц инспекций и управлений ФНС России, а не только на решения налогового органа о привлечении к ответственности (об отказе в привлечении к ответственности), как это установлено сейчас.

Татьяна Дедич, «ЭЖ»

{ НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС }

**П**оправки затрагивают ст. 101, 101.2, 138, 139, 140 НК РФ, а ст. 141 НК РФ утратит силу. Кроме того, вводятся новые статьи — 139.1, 139.2 и 139.3 НК РФ.

### ПОРЯДОК ОБЖАЛОВАНИЯ

Итак, согласно новой редакции ст. 138 НК РФ досудебное обжалование станет обязательным для всех видов решений, действий (бездействия) налоговых органов, за исключением нескольких ситуаций. А именно: новые правила не будут применяться к актам налоговых органов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, а также аналогичным актам ФНС России и действиям (бездействию) должностных лиц центрального аппарата службы (п. 2 ст. 138 НК РФ). Сразу идти в суд можно будет и когда решение по жалобе (апелляционной жалобе) не принято вышестоящим налоговым органом в срок, установленный п. 6 ст. 140 НК РФ.

Напомним, что сейчас порядку обжалования посвящены две нормы НК РФ. Статья 101.2 НК РФ регулирует обжалование решения о привлечении к ответственности (об отказе в привлечении к ответственности) за совершение налогового правонарушения, а ст. 138

НК РФ устанавливает общие правила подачи жалоб. Минфин России изначально предлагал все правила обжалования свести в одну статью — 138, а ст. 101.2 исключить из Кодекса. Но обе статьи остались на своих местах.

Новая редакция ст. 101.2 НК РФ регулирует порядок вступления в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения при обжаловании в апелляционном порядке. При обжаловании решений они вступают в силу в части, не отмененной вышестоящим налоговым органом, и в необжалованной части со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе. Если вышестоящий налоговый орган отменит решение нижестоящей инспекции и примет новое решение, оно вступит в силу со дня принятия. Если жалобу оставят без рассмотрения, решение нижестоящей инспекции вступит в силу со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения об оставлении апелляционной жалобы без рассмотрения, но не ранее, чем истечет срок подачи такой жалобы.

Отдельно стоит сказать об обжаловании вступивших в силу решений (со-

\* Подробнее об этом см. «Ваш партнер — консультант», № 26, 2012.

## АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

вершенных действий/бездействия). В пункте 5 ст. 138 НК РФ в новой редакции говорится, что подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнение обжалуемого акта или совершение действия должностным лицом, за некоторыми исключениями. И налогоплательщику нужно подать дополнительное заявление с просьбой приостановить исполнение обжалуемого акта (совершение обжалуемого действия). Исполнение акта/действия может быть приостановлено, если будут достаточные основания полагать, что названный акт (названное действие) не соответствуют законодательству РФ.

Жалоба 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, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть подана в течение года со дня вынесения обжалуемого решения.

Жалобу в ФНС России можно будет подать в течение трех месяцев со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе (апелляционной жалобе).

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по ходатайству лица, подающего жалобу, может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом.

### ПОРЯДОК И СРОКИ ПОДАЧИ ЖАЛОБ

Общий порядок и сроки подачи жалоб приведены в новой редакции ст. 139 НК РФ, порядок и сроки подачи апелляционной жалобы — в новой ст. 139.1 НК РФ.

Жалоба подается в инспекцию, акты не- нормативного характера которой либо действия (бездействие) должностных лиц обжалуются. В течение трех дней с даты поступления жалобы налоговики направят ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган. Как и сейчас, жалобу на вступившее в закон-

ную силу решение о привлечении к ответственности (об отказе в привлечении к ответственности) за совершение налогового правонарушения, не обжалованное в апелляционном порядке, можно будет подать в течение года со дня вынесения такого решения.

Вступившее в законную силу решение, вынесенное по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки КГН и не обжалованное в апелляционном порядке, вправе обжаловать ответственный или иной участник КГН — в части привлечения иного участника к ответственности за совершение налогового правонарушения также в течение года.

Новая ст. 139.2 НК РФ конкретизирует требования к форме и содержанию жалоб, а ст. 139.3 НК РФ — основания, которые позволяют оставить жалобу без рассмотрения. О последней новации скажем особо. Вышестоящий налоговый орган оставит без рассмотрения жалобу полностью или в части, если:

- жалоба не подписана лицом, подавшим ее, или его представителем, не подтверждены полномочия представителя;
- подана после истечения установленного срока и не содержит ходатайства о его восстановлении или в таком восстановлении отказано;
- до принятия решения по жалобе налогоплательщик полностью или частично ее отозвал;
- ранее налогоплательщик уже подал аналогичную жалобу по тем же основаниям.

Тот факт, что в названных случаях жалоба осталась без рассмотрения, не помешает налогоплательщику повторно обратиться с ней в сроки, установленные НК РФ для подачи соответствующей жалобы.

### РЕШАТ БЕЗ НАС

В новой редакции ст. 140 НК РФ (п. 3) говорится, что по итогам рассмотрения жалобы вышестоящий налоговый орган может принять одно из пяти решений:

- 1) оставить жалобу (апелляционную жалобу) без удовлетворения;
- 2) отменить акт налогового органа не- нормативного характера;

- 3) отменить решение налогового органа полностью или в части;
- 4) отменить решение налогового органа полностью и принять по делу новое решение;
- 5) признать действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и вынести решение по существу.

Важно то, что вышестоящий налоговый орган будет рассматривать оба вида жалоб, документы, подтверждающие доводы налогоплательщика, и дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы, а также материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, без участия налогоплательщика.

В новой редакции ст. 140 НК РФ также детализировано, что документы, представленные вместе с жалобой, и дополнительные документы, которые налогоплательщик подал в ходе её рассмотрения до принятия по ней решения, вышестоящий налоговый орган будет рассматривать, только если налогоплательщик письменно пояснит причины, по которым он не мог своевременно представить назначенные документы налоговому органу, решение которого обжалуется.

Если будет установлено нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, вышестоящий налоговый орган вправе отменить такое решение, рассмотреть все представленные налогоплательщиком и инспекцией материалы и вынести решение, предусмотренное п. 3 ст. 140 НК РФ.

У вышестоящего налогового органа есть ровно месяц на принятие решения, если обжалуется решение о привлечении к ответственности или решение об отказе в привлечении к ответственности, вынесенное в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ. Этот срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа не более чем на один месяц. Решение по другим видам жалоб принимается в течение 15 дней со дня их получения. Указанный срок может быть продлен не более чем на 15 дней.

Решение о продлении срока рассмотрения жалобы, а также решение, принятое по результатам ее рассмотрения, вручается или направляется лицу, подавшему жалобу, в течение трех дней со дня его принятия.

### КОГДА МОЖНО ОБРАЩАТЬСЯ В СУД

Пункт 3 ст. 138 НК РФ в новой редакции определяет порядок исчисления сроков для обращения в суд.

Так, в случае обжалования в судебном порядке актов налоговых органов не-нормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц ФНС России, срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда налогоплательщику стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по конкретной жалобе, или со дня истечения срока принятия решения по жалобе, установленного п. 6 ст. 140 НК РФ.

Напомним, что вопрос исчисления сроков для обращения в суд неоднократно становился предметом споров из-за нестыковки норм АПК РФ и НК РФ. Проблему разрешил Президиум ВАС РФ в постановлении от 20.12.2011 № 10025/11: годичный срок для обжалования, установленный НК РФ, не может быть сокращен из-за угрозы пропуска трехмесячного срока, предусмотренного ч. 4 ст. 198 АПК РФ.

\*\*\*

Новые правила досудебного урегулирования налоговых споров начнут действовать по истечении месяца со дня официального опубликования комментируемого закона (опубликован на официальном интернет-портале правовой информации <http://www.pravo.gov.ru> 03.07.2013).

Пока трудно прогнозировать, как будет складываться правоприменительная практика. Но уже сейчас очевидно, что новые правила обжалования усложнят жизнь налогоплательщикам и добавят им расходов, поскольку без квалифицированной юридической помощи здесь не обойтись.