

## Тема РЕАЛИЗАЦИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

1. Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки
2. Налоговые санкции. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение
3. Обжалование решений налоговых органов

### 1. Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

Оформление результатов камеральной проверки напрямую зависит от итогов проверки представленной налогоплательщиком налоговой отчетности.

Составление акта при проведении камеральной налоговой проверки требуется только при обнаружении налогового правонарушения в течение десяти дней после ее окончания, оно предусмотрено ст. 100 НК РФ.

Если в представленной декларации (расчете) налоговый орган не выявил каких-либо ошибок и противоречий, то проводивший проверку налоговый инспектор подписывает проверенную налоговую декларацию (расчет) с указанием даты проверки на титульном листе.

Непосредственно после окончания выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки, дата окончания и сроки ее проведения.

Не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки.

Акт налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых.

Форма акта налоговой проверки и требования к порядку его составления утверждены приказом ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@.

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями

проверяющих, лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям.

По истечении указанного срока руководитель налогового органа в течение 10 дней рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- 1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения выносится при наличии налогового правонарушения и при отсутствии оснований освобождения налогоплательщика от налоговой ответственности, предусмотренных НК РФ.

Решение о привлечении к налоговой ответственности состоит из трех частей: вводной, описательной и резолютивной.

Во вводной части решения о привлечении к ответственности должны быть указаны: номер решения и дата его вынесения; наименование налогового органа; наименование населенного пункта, на территории которого находится налоговый орган; должность, чин (при его наличии), фамилия, имя и отчество руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которым вынесено решение; дата и номер акта выездной налоговой проверки, по материалам которой выносится решение; полное наименование организации (фамилия, имя, отчество предпринимателя), ИНН налогоплательщика, в отношении которого выносится решение; наименование филиала или представительства организации (в случае вынесения решения по результатам проверки филиала или представительства организации), ИНН, КПП.

Описательная часть решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности должна содержать обстоятельства совершенного налогоплательщиком

налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, а также обстоятельства, отягчающие ответственность, оценка представленных налогоплательщиком доказательств, опровергающие факты, выявленные проверкой.

В описательной части решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения:

во-первых, излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства;

во-вторых, в решении о привлечении к ответственности должны быть указаны доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов. При этом в решении налоговый орган обязан отразить как те доводы, которые налогоплательщик привел в письменном возражении на акт проверки, так и те доводы, которые были высказаны налогоплательщиком в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки;

в-третьих, в решении о привлечении к ответственности указывается решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности;

в-четвертых, в решении о привлечении к ответственности должны быть обозначены размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате налогоплательщиком штраф;

в-пятых, в решении о привлечении к ответственности указывается срок, в течение которого налогоплательщик вправе обжаловать данное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его место нахождения и другие необходимые сведения.

В резолютивной части решения о привлечении к налоговой ответственности указывается: ссылка на ст. 101 НК РФ; сумма налогов (сборов), подлежащих уплате в бюджет; сумма пеней, начисленных за несвоевременную уплату налогов; сумма начисленных в завышенных размерах налогов; ссылки на статьи НК

РФ, предусматривающие меры ответственности за конкретные налоговые правонарушения; предложения по устранению выявленных налоговых нарушений и по добровольной уплате соответствующих сумм налоговых санкций в срок, указанный в требовании.

Решение о привлечении к налоговой ответственности в соответствии со ст. 101 НК РФ собственноручно подписывается тем должностным лицом налогового органа (руководителем или его заместителем), который непосредственно рассматривал материалы проверки и принимал данное решение.

Помимо собственноручной подписи, в решении о привлечении к ответственности должны быть указаны классный чин, фамилия, имя и отчество должностного лица, принявшего данное решение.

Факсимильное воспроизведение подписи законодательством о налогах и сборах и другими нормативными правовыми актами не предусмотрено.

Перечень сведений, которые должны быть указаны в решении о привлечении к ответственности, закрепленный в п. 8 ст. 101 НК РФ, является закрытым. Это свидетельствует о том, что любые иные сведения (к примеру, указание на вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения) могут, но не должны включаться в текст решения.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки может быть вынесено решение об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Основанием для вынесения такого решения является установление налоговым органом по итогам налоговой проверки обстоятельств, исключающих привлечение к налоговой ответственности. Данные обстоятельства указаны в ст. 109 НК РФ - отсутствие события налогового правонарушения, отсутствие вины налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, истечение сроков давности привлечения к налоговой ответственности и совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим шестнадцати-летнего возраста.

Решение об отказе в привлечении к ответственности состоит из вводной, описательной и резолютивной части.

Во вводной части налоговый орган указывает те же сведения, что и во вводной части решения о привлечении к ответственности.

В описательной части решения об отказе в привлечении к ответственности налоговый орган указывает сведения, закрепленные в п. 8 ст. 101 НК РФ.

Во-первых, излагаются обстоятельства, послужившие основанием для отказа в привлечении налогоплательщика к ответственности. При этом налоговому органу необязательно ссылаться на конкретные документы, подтверждающие обстоятельства, послужившие основанием для отказа в привлечении к ответственности.

Во-вторых, указывается размер недоимки по налогам, подлежащей уплате налогоплательщиком, и сумма соответствующих пеней.

В-третьих, указывается срок, в течение которого налогоплательщик вправе обжаловать данное решение, и порядок обжалования решения. Включение в решение об отказе в привлечении к ответственности сведений о порядке обжалования решения целесообразно только в том случае, если решением налогоплательщику доначислена недоимка по налогам и пени.

В резолютивную часть решения об отказе в привлечении к ответственности налоговый орган включает следующие сведения: решение об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности со ссылкой на соответствующее положение ст. 109 НК РФ, суммы налогов, подлежащие уплате в бюджет, суммы начисленных пеней, суммы исчисленных в завышенных размерах налогов и предложения по устранению выявленных нарушений.

## **2. Налоговые санкции. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение**

В соответствии со ст. 106 НК РФ *налоговым правонарушением* признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность.

В ст. 110 НК РФ определены формы вины при совершении налогового правонарушения. Виновное действие в соответствии с

классификацией, приведенной в данной статье, может быть совершено умышленно или по неосторожности:

1. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

2. Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправный характер своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

В качестве меры ответственности за налоговые правонарушения НК РФ называет налоговую санкцию, которая устанавливается и применяется только в форме штрафа. Размеры штрафа определены статьями НК РФ либо в конкретных суммах, либо в процентах определенной величины.

Суммы штрафов уплачиваются, помимо перечисления в бюджет суммы недоимки, а также пеней за просрочку исполнения обязанности по уплате налога. Статьей 108 НК РФ установлено, что «... привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени. Привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени...».

Кроме того, при совокупности налоговых правонарушений, т. е. при совершении лицом двух и более наказуемых деяний, налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой, а размер штрафа определяется с учетом обстоятельств, смягчающих или отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, если таковые будут установлены и впоследствии признаны судом. Наличие этих обстоятельств должно подтверждаться соответствующими доказательствами.

Статьей 108 НК РФ установлены общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которыми:

1. Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ (п. 1. ст. 108 НК РФ).

2. Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения (п. 2. ст. 108 НК РФ).

3. Предусмотренная Налоговым кодексом РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ (п. 3. ст. 108 НК).

4. Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований.

Порядок уплаты налогов обеспечивается применением финансовой, административной, уголовной и дисциплинарной ответственности, т. е. применяются различные виды юридической ответственности. Для наступления юридической ответственности, в том числе и за нарушение налогового законодательства, необходимо наличие четырех условий:

- противоправного поведения;
- вреда (ущерба);
- причинной связи между противоправным поведением и наступившим вредом (ущербом);
- вины нарушителя установленных правил поведения.

Глава 16 НК РФ содержит исчерпывающий перечень налоговых правонарушений, а также меры ответственности за их совершение. В состав гл. 16 НК РФ включены налоговые правонарушения, ответственность за которые несут налогоплательщик, налоговый агент, а также иные участники налоговых правоотношений. Виды нарушений законодательства о налогах и сборах банковскими организациями включены в отдельную главу НК РФ (гл. 18).

Наиболее распространенными являются следующие виды налоговых правонарушений:

Вид налогового правонарушения	Размер штрафа
Нарушение налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе (п.1 ст. 116 НК РФ)	10 тысяч рублей
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе (п.2 ст. 116 НК РФ)	10 % от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 тысяч рублей
Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета ( п.1 ст. 119 НК РФ)	5 % не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1 000 рублей.
Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме в случаях, предусмотренных НК РФ (ст. 119.1 НК РФ)	200 рублей
Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода (п.1 ст. 120 НК РФ)	10 тысяч рублей
Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение более одного налогового периода (	30 тысяч рублей
Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния повлекли занижение налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов) (п.3 ст. 120 НК РФ)	20 % от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее 40 тысяч рублей
Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия) (п.1 ст. 122 НК РФ)	20 % от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов)

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей ст. 120 НК РФ понимается отсутствие первичных документов, или счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Меры ответственности, предусмотренные налоговым законодательством, преследуют не только карательную, но и профилактическую цель, направленную на формирование налоговой дисциплины у субъектов налоговых правоотношений.

НК РФ предусмотрены обстоятельства, смягчающие ответственность, а также освобождающие от ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Согласно ст. 112 НК, суд может признать в качестве обстоятельств, смягчающих ответственность:

1. Совершение налогового правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств, как то: болезнь самого правонарушителя или членов его семьи, развод или потеря работы и пр.

2. Совершение налогового правонарушения под влиянием угроз или принуждения либо в силу служебной, материальной или иной зависимости.

При этом НК РФ не ограничивает перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения.

Как следует из пп. 3 п. 1 ст. 112 НК РФ, суд может признать смягчающими и иные обстоятельства, непосредственно относящиеся к совершенному правонарушению и личности нарушителя налогового законодательства. Например, судом в качестве смягчающих обстоятельств могут расцениваться совершение налогового правонарушения впервые, минимальный причиненный ущерб и т. д.

Право признания того или иного обстоятельства смягчающим принадлежит только арбитражному суду. При этом необходимо

будет доказать не только наличие смягчающих обстоятельств, но и их прямую связь с совершенным правонарушением.

Согласно п. 3 ст. 114 НК РФ, при наличии хотя бы одного обстоятельства, смягчающего ответственность, размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза, по сравнению с тем, который установлен НК для определенного вида налогового правонарушения.

Однако смягчающие обстоятельства влияют лишь на размер штрафа, но не освобождают от ответственности.

Обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения, предусмотрены ст. 111 НК.

Согласно нормам данной статьи, наличие одного из трех обстоятельств заведомо исключает вину лица в совершении налогового правонарушения и тем самым освобождает его от ответственности даже при доказанном событии налогового правонарушения:

- 1) форс-мажорные обстоятельства;
- 2) болезненное состояние налогоплательщика - физического лица, приведшее к тому, что это лицо не отдавало себе отчета в своих действиях, что и явилось причиной нарушения налогового законодательства;
- 3) добросовестное выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных должностными лицами налоговых органов или другими уполномоченными государственными органами в пределах их компетенции.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены также обстоятельства, отягчающие ответственность налогоплательщика при совершении последним налогового правонарушения. Таким обстоятельством «... признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение...» (п. 2 ст. 112 НК РФ).

При этом лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции (п. 3 ст. 112 НК РФ).

Как и в случае со смягчающими вину налогоплательщика обстоятельствами, обстоятельства, отягчающие ответственность за

совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения.

В налоговом законодательстве представлены два вида срока давности: срок давности привлечения к налоговой ответственности и срок исковой давности взыскания штрафов.

В первом случае речь идет о процессуальном сроке, в течение которого возможно проведение процедуры расследования налогового правонарушения и применение налоговых санкций к правонарушителям. По истечении этого срока, согласно ст. 109 НК РФ, невозможно само привлечение к ответственности, даже если правонарушение было совершено, выявлено и доказано. Во втором случае речь идет о сроке, в течение которого возможно принудительное исполнение решения о применении штрафных санкций в отношении лица, уже привлеченного к налоговой ответственности.

Срок давности привлечения к налоговой ответственности определен ст. 113 НК РФ, согласно которой лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения по истечении трех лет.

Срок давности привлечения к налоговой ответственности начинает течь либо со дня совершения налогового правонарушения (в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ), либо со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода (в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ).

С определением даты окончания налогового периода, в котором, например, было допущено грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета, на практике, как правило, проблем не возникает. Гораздо большее число споров связано с разным пониманием даты совершения налогового правонарушения. Так, большое значение при определении даты совершения проступка имеет то, каким является рассматриваемое правонарушение - длящимся или совершенным. В частности, налоговые правонарушения подразделяются на длящиеся и совершенные в зависимости от момента, когда они признаются окончательными.

Заканчивается исчисление срока в момент вынесения решения о привлечении к ответственности.

При применении указанного срока давности судам надлежит исходить из того, что в контексте ст. 113 НК РФ моментом привлечения лица к налоговой ответственности является дата вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) в установленном НК РФ порядке и в установленные сроки решения о привлечении лица к налоговой ответственности.

Срок исковой давности взыскания штрафов определен ст. 115 НК РФ. Согласно указанной норме налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 46 и 47 НК РФ, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 48 НК РФ.

Так, п. 3 ст. 46 НК РФ установлено, что в течение двух месяцев со дня истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, налоговый орган вправе принять решение о взыскании, которое исполняется банком принудительно. За пределами этого двухмесячного срока взыскание налога (в данном случае штрафа) может производиться только в суде - по иску налогового органа, причем с подобным иском о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы штрафа налоговый орган вправе обратиться в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Аналогичные положения содержит и п. 2 ст. 48 НК РФ, предусматривающий тот же шестимесячный срок для обращения с иском о взыскании штрафа с налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.

Пункт 2 ст. 115 НК РФ устанавливает специальное правило истечения срока исковой давности взыскания налоговых штрафов, взыскиваемых в условиях одновременного уголовного преследования в отношении виновного лица. Так, согласно п. 2 ст. 115 НК РФ в случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

Таким образом, в отношении виновного - должностного лица будут действовать специальные правила, установленные п. 2 ст. 115 НК РФ, а в отношении самой организации - налогоплательщика будет действовать общий срок исковой давности, исчисляемый со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Особый порядок исчисления срока исковой давности по привлечению к ответственности за налоговые правонарушения установлен для налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ. Это налоговые правонарушения, состав которых заключается:

1. В грубом нарушении правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст.120 НК РФ).

2. В неуплате или неполной уплате сумм налога (ст.122 НК РФ). Исчисление срока давности для этих налоговых правонарушений осуществляется со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода.

### **7.3 Обжалование решений налоговых органов**

В соответствии с нормой ст. 137 части первой НК РФ 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. Согласно п. 1 ст. 138 НК РФ акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

Эти положения основаны на нормах ч. 1 и 2 ст. 46 Конституции РФ.

Статья 137 НК РФ, посвященная праву на обжалование, наряду с приведенным выше, указывает, что нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством.

Порядок и сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) установлены ст. 139 НК РФ, а порядок рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) - ст. 140 и 141 НК РФ. Однако порядок обжалования решения, выносимого по результатам налоговой проверки, установлен ст. 101.2 НК РФ.

Необходимо обратить внимание на то, что данный порядок на решение, выносимое в соответствии со ст. 101.4 НК РФ по результатам иных мероприятий налогового контроля, не распространяется.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит одно из двух решений: либо решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения; либо решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Налогоплательщик, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе обжаловать любое из этих решений. Разумеется, речь идет об обжаловании: решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения - в части примененных мер ответственности, а также выявленной недоимки и начисленных пеней; решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения - в части выявленной недоимки и начисленных пеней.

Апелляционный порядок обжалования решения, выносимого по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, предусмотрен в ст. 101.2 части первой НК РФ, в п. 1 которой предусмотрено следующее:

- решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган в порядке, определяемом данной статьей;

- порядок, сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом и принятие решения по ней определяются в порядке, предусмотренном ст. 139-141 НК РФ, с учетом положений, установленных данной статьей.

Соответственно, в Кодексе определены лишь особенности апелляционного порядка обжалования решения, выносимого по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки. Если такие особенности не определены, то при обжаловании такого решения в апелляционном порядке применяется общий порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.

Право обжалования не вступившего в силу решения налогового органа, вынесенного по результатам налоговой проверки, предусмотрено в п. 2 ст. 101.2 НК РФ: решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, не вступившее в силу, может быть обжаловано в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы.

По общему правилу, установленному в п. 9 ст. 101 НК РФ, решение, вынесенное по результатам налоговой проверки, вступает в силу по истечении одного месяца со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено решение.

В случае же подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа это решение согласно п. 9 ст. 101 НК РФ вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части. Это означает, что подача апелляционной жалобы автоматически влечет невозможность исполнения обжалуемого решения налогового органа до того момента, пока вышестоящий налоговый орган не рассмотрит жалобу и не примет решение по итогам ее рассмотрения.

Согласно п. 2 ст. 139 НК РФ апелляционная жалоба на решение налогового органа подается до момента вступления в силу обжалуемого решения, т. е. до момента истечения одного месяца со дня вручения копии решения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено решение.

В соответствии с п. 3 ст. 139 НК РФ апелляционная жалоба на решение налогового органа подается в письменной форме в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган. Исходя из п. 2 указанной статьи, к жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы.

Виды решений, принимаемых вышестоящим налоговым органом по итогам рассмотрения апелляционной жалобы, определены в п. 2 ст. 140 НК РФ.

Так, предусмотрено, что вышестоящий налоговый орган вправе:

- 1) оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу - без удовлетворения;

- 2) отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;
- 3) отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

Каких-либо иных особенностей рассмотрения апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом НК РФ не предусматривает.

*Порядок и сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу*

В соответствии с п. 1 ст. 139 части первой НК РФ жалоба на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица подается, соответственно, в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа.

Согласно п. 3 ст. 139 НК РФ жалоба подается непосредственно соответствующему налоговому органу или должностному лицу, т. е. в соответствии с правилами подведомственности рассмотрения жалоб. Там же установлено изъятие для подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа, вынесенного по результатам налоговой проверки: как упоминалось выше, такая жалоба подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

В п. 3 ст. 139 НК РФ установлено единственное требование к форме жалобы, подаваемой в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу: жалоба подается в письменной форме. В п. 2 указанной статьи предусмотрено, что к жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы. Представляется очевидным то, что в документе должно быть указано, что это жалоба. В жалобе должен быть указан предмет обжалования - акт ненормативного характера или конкретные действия или бездействие налогового органа или его должностных лиц, а также приведены обстоятельства в обоснование заявляемых требований. Жалоба также должна быть подписана лицом, уполномоченным представлять интересы организации во взаимоотношениях с налоговым органом.

По общему правилу, закрепленному в п. 2 ст. 139 НК РФ, жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему

должностному лицу) подается в течение одного года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. Там же содержится оговорка: «если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». Речь идет об установленных в указанной норме срока подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа, вынесенное по результатам налоговой проверки, и жалобы на вступившее в силу решение налогового органа, вынесенное по результатам налоговой проверки, которое не было обжаловано в апелляционном порядке (см. выше). Как предусмотрено в п. 2 ст. 139 НК РФ, в случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен, соответственно, вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом. Таким образом, для восстановления срока подачи жалобы организации необходимо одновременно с жалобой подать в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) соответствующее заявление либо изложить соответствующее ходатайство в самой жалобе.

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

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

Форматы и порядок представления жалобы в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В жалобе указываются:

- 1) фамилия, имя, отчество и место жительства физического лица, подающего жалобу, или наименование и адрес организации, подающей жалобу;
- 2) обжалуемые акт налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц;
- 3) наименование налогового органа, акт ненормативного характера которого, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются;
- 4) основания, по которым лицо, подающее жалобу, считает, что его права нарушены;
- 5) требования лица, подающего жалобу;

б) способ получения решения по жалобе: на бумажном носителе, в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

В жалобе могут быть указаны номера телефонов, факсов, адреса электронной почты и иные необходимые для своевременного рассмотрения жалобы сведения.

В случае подачи жалобы уполномоченным представителем лица, обжалующего акт налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц, к жалобе прилагаются документы, подтверждающие полномочия этого представителя.

К жалобе могут быть приложены документы, подтверждающие доводы лица, подающего жалобу.

Все эти положения применяются также к апелляционной жалобе.

#### *Рассмотрение жалобы вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом*

Согласно п. 1 ст. 140 части первой НК РФ жалоба рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом). В соответствии с п. 2 указанной статьи по итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) 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.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) согласно п. 2 ст. 140 НК РФ вправе вынести решение по существу. Речь идет о том, что вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе признать обжалуемые действия (бездействие) незаконными и обязать соответствующих должностных лиц совершить определенные действия или иным образом устранить допущенные нарушения.

По общему правилу, закрепленному в п. 3 ст. 140 НК РФ, решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения.

В пункте 3 ст. 140 НК РФ также предусмотрено, что срок рассмотрения жалобы и принятия решения по ней может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, но не более чем на 15 дней. При этом согласно указанной норме продление срока производится с единственной целью - для получения у нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы.

В соответствии с п. 3 ст. 140 НК РФ о принятом по жалобе решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу. Представляется очевидным, что о принятом решении обязан сообщить налоговый орган (должностное лицо), рассмотревший жалобу.

В п. 14 ст. 101 НК РФ в действующей редакции установлено, что нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. При этом прямо определено, что к таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Согласно указанной норме основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.