**Обжалование адвокатом решений налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц.**

 **Дополнительно!**

 *Конституция РФ устанавливает право граждан РФ обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления (ст. 33 Конституции РФ), гарантирует каждому судебную защиту его прав и свобод, а также определяет, что решения и действия (или бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суд (ст. 46 Конституции РФ). На основе конституционно-правовых установлений формируются административный и судебный способы защиты прав и свобод.*

 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. Нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством.

 Акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд в порядке, предусмотренном НК РФ и соответствующим процессуальным законодательством РФ. Жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование вступивших в силу актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права. Апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права. Акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ. В случае, если решение по жалобе (апелляционной жалобе) не принято вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца со дня получения жалобы (апелляционной жалобы), акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке. Акты налоговых органов ненормативного характера, принятые по итогам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб), могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в судебном порядке. Акты ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действия или бездействие его должностных лиц обжалуются в судебном порядке. В случае обжалования в судебном порядке актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе, или со дня истечения срока принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе), установленного п. 6 ст. 140 НК РФ (т.е. в течение одного месяца). Обжалование организациями и физическими лицами в судебном порядке актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц производится в порядке, предусмотренном соответствующим процессуальным законодательством РФ. В случае обжалования в судебном порядке актов налоговых органов, действий их должностных лиц исполнение обжалуемых актов, совершение обжалуемых действий могут быть приостановлены судом в порядке, предусмотренном соответствующим процессуальным законодательством РФ. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнение обжалуемого акта налогового органа или совершение обжалуемого действия его должностным лицом. В случае обжалования вступившего в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения до принятия решения по жалобе исполнение обжалуемого решения может быть приостановлено по заявлению лица, подавшего эту жалобу, при предоставлении им банковской гарантии, по которой банк обязуется уплатить денежную сумму в размере налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа, не уплаченных по обжалуемому решению. Заявление о приостановлении исполнения обжалуемого решения подается одновременно с жалобой 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. К заявлению о приостановлении исполнения обжалуемого решения прилагается банковская гарантия. К банковской гарантии применяются требования, установленные п. 5 ст. 74.1 НК РФ (должна быть безотзывной и непередаваемой; не может содержать указание на представление налоговым органом гаранту документов, которые не предусмотрены НК РФ и т.д.), с учетом следующих особенностей: 1) срок действия банковской гарантии должен истекать не ранее чем через шесть месяцев со дня подачи лицом заявления о приостановлении исполнения обжалуемого решения; 2) сумма, на которую выдана банковская гарантия, должна обеспечивать исполнение банком-гарантом обязанности по уплате денежной суммы в размере налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа, не уплаченных по обжалуемому решению. Вышестоящий налоговый орган, рассматривающий жалобу, в течение пяти дней со дня получения заявления о приостановлении исполнения обжалуемого решения принимает одно из следующих решений: 1) о приостановлении исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения; 2) об отказе в приостановлении исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Основанием для принятия решения об отказе в приостановлении исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения является несоответствие банковской гарантии, предоставленной лицом, подавшим жалобу, требованиям, установленным НК РФ. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу. Решение о приостановлении исполнения решения действует до дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе. В случае неуплаты или неполной уплаты налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа в установленный в требовании налогового органа срок лицом, подавшим жалобу, исполнение обязанности которого по уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа обеспечено банковской гарантией, налоговый орган не позднее пяти дней со дня истечения срока исполнения указанного требования и не ранее дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе направляет банку-гаранту требование об уплате денежной суммы по банковской гарантии в части подлежащей уплате после принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе неуплаченной суммы налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа. Налоговый орган уведомляет банк, выдавший банковскую гарантию, о его освобождении от обязательств по этой гарантии не позднее пяти дней со дня исполнения лицом, подавшим жалобу, обязанности по уплате суммы налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа, которое было обеспечено такой банковской гарантией, либо не позднее пяти дней со дня принятия решения по жалобе, в соответствии с которым у лица, подавшего жалобу, отсутствует обязанность по уплате суммы налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа, обеспеченная такой банковской гарантией. Повторное обращение с жалобой (апелляционной жалобой) производится в сроки, установленные настоящей главой для подачи соответствующей жалобы. Лицо, подавшее жалобу (апелляционную жалобу), до принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе) может отозвать ее полностью или в части путем направления письменного заявления в налоговый орган, рассматривающий соответствующую жалобу. Отзыв жалобы (апелляционной жалобы) лишает лицо, подавшее соответствующую жалобу, права на повторное обращение с жалобой (апелляционной жалобой) по тем же основаниям и в том же порядке.

 Жалоба подается в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются. Налоговый орган, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются, обязан в течение трех дней со дня поступления такой жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган. При получении жалобы налоговый орган, акт ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются, обязан принять меры по устранению нарушения прав лица, подавшего жалобу. В случае устранения нарушения прав лица, подавшего жалобу, налоговый орган сообщает об этом в вышестоящий налоговый орган в течение трех дней со дня такого устранения с приложением подтверждающих документов (при их наличии). Жалоба в вышестоящий налоговый орган может быть подана, если иное не установлено НК РФ, в течение одного года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. 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 одного года со дня вынесения обжалуемого решения. Жалоба в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, может быть подана 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. Вступившее в силу решение налогового органа, вынесенное по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков и не обжалованное в апелляционном порядке, может быть обжаловано ответственным участником этой группы либо самостоятельно иным участником этой группы в части привлечения такого участника к ответственности за совершение налогового правонарушения. Такая жалоба может быть подана в течение одного года со дня вынесения обжалуемого решения. Апелляционная жалоба на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается через вынесший соответствующее решение налоговый орган. Налоговый орган, решение которого обжалуется, обязан в течение трех дней со дня поступления такой жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган. Апелляционная жалоба на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в вышестоящий налоговый орган может быть подана до дня вступления в силу обжалуемого решения. Апелляционная жалоба на решение налогового органа, вынесенное по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, может быть подана до дня вступления в силу обжалуемого решения ответственным участником этой группы либо самостоятельно иным участником этой группы в части привлечения такого участника к ответственности за совершение налогового правонарушения. Не могут быть обжалованы в апелляционном порядке решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенные федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

 **Дополнительно!**

 *Письменная форма жалобы предполагает изложение текста жалобы в произвольной форме на бумажном носителе, что позволяет, прежде всего, установить волеизъявление заинтересованного лица на подачу жалобы, четко определить время и место подачи жалобы и в конечном счете является гарантией права лица на защиту в административном порядке.*

 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; 6) 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. Положения применяются также к апелляционной жалобе.

 Вышестоящий налоговый орган оставляет без рассмотрения жалобу полностью или в части, если установит, что: 1) жалоба подана с нарушением порядка, установленного для её формы и содержания, или в жалобе не указаны акты налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц, которые привели к нарушению прав лица, подавшего жалобу;

 2) жалоба подана после истечения срока подачи жалобы, установленного НК РФ, и не содержит ходатайства о его восстановлении или в восстановлении пропущенного срока на подачу жалобы отказано; 3) до принятия решения по жалобе от лица, ее подавшего, поступило заявление об отзыве жалобы полностью или в части; 4) ранее подана жалоба по тем же основаниям, за исключением случая, если после ее рассмотрения разрешен спор о том же предмете и по тем же основаниям в порядке, предусмотренном для взаимосогласительной процедуры в соответствии с международным договором РФ;

 5) до принятия решения по жалобе налоговый орган сообщил об устранении нарушения прав лица, подавшего жалобу;

 6) до принятия решения по жалобе налоговый спор о том же предмете и по тем же основаниям был разрешен судом;

7) жалоба не подписана лицом, подавшим жалобу, или его представителем либо не представлены оформленные в установленном порядке документы, подтверждающие полномочия представителя лица на ее подписание;

8) до принятия решения по жалобе организация, подавшая жалобу, исключена из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа или ликвидирована либо получены сведения о смерти или об объявлении умершим физического лица, подавшего жалобу, и при этом спорное правоотношение не допускает правопреемства.

 Налоговый орган, рассматривающий жалобу, принимает решение об оставлении жалобы без рассмотрения полностью или в части в течение пяти дней со дня получения жалобы или заявления об отзыве жалобы полностью или в части, за исключением случаев:

* если до принятия решения по жалобе налоговый орган сообщил об устранении нарушения прав лица, подавшего жалобу;
* до принятия решения по жалобе налоговый спор о том же предмете и по тем же основаниям был разрешен судом;
* до принятия решения по жалобе организация, подавшая жалобу, исключена из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа или ликвидирована либо получены сведения о смерти или об объявлении умершим физического лица, подавшего жалобу, и при этом спорное правоотношение не допускает правопреемства.

В этом случае, налоговый орган, рассматривающий жалобу, принимает решение об оставлении жалобы без рассмотрения полностью или в части в течение пяти дней со дня получения информации или документов об устранении нарушения прав лица, подавшего жалобу.

В случаях, предусмотренных пп. 6 и 8 налоговый орган, рассматривающий жалобу, принимает решение об оставлении жалобы без рассмотрения полностью или в части в течение пяти дней со дня получения информации о наличии указанных в данных подпунктах обстоятельств.

Решение об оставлении жалобы без рассмотрения вручается или направляется лицу, подавшему жалобу, в течение трех дней со дня его принятия. Оставление жалобы без рассмотрения не препятствует повторному обращению лица с жалобой в сроки, установленные НК РФ для подачи соответствующей жалобы, за исключением случаев оставления жалобы без рассмотрения по основаниям:

* до принятия решения по жалобе от лица, ее подавшего, поступило заявление об отзыве жалобы полностью или в части;
* ранее подана жалоба по тем же основаниям;
* до принятия решения по жалобе налоговый спор о том же предмете и по тем же основаниям был разрешен судом;
* до принятия решения по жалобе организация, подавшая жалобу, исключена из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа или ликвидирована либо получены сведения о смерти или об объявлении умершим физического лица, подавшего жалобу, и при этом спорное правоотношение не допускает правопреемства.

 В ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) лицо, подавшее эту жалобу, до принятия по ней решения вправе представить дополнительные документы, подтверждающие его доводы.

Лицо, подавшее жалобу (апелляционную жалобу), до принятия по ней решения вправе обратиться с ходатайством о приостановлении рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) полностью или в части в целях представления дополнительных документов (информации), но не более чем на 6 месяцев.

В течение 5 дней со дня получения указанного ходатайства вышестоящий налоговый орган, рассматривающий жалобу (апелляционную жалобу), принимает одно из следующих решений:

* о приостановлении рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) полностью или в части;
* об отказе в приостановлении рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы).

О принятом решении в течение 3 дней со дня его принятия сообщается лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу).

Вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу (апелляционную жалобу), документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), а также материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, без участия лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу). В случае выявления в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или на решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения противоречий между сведениями, содержащимися в представленных нижестоящим налоговым органом материалах, либо несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в материалах нижестоящего налогового органа, вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу (апелляционную жалобу), документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), а также материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, с участием лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу).

 **Дополнительно!**

 *В соответствии с Рекомендациями о порядке взаимодействия налоговых органов и их структурных подразделений, направленными письмом ФНС России от 26.12.2013 N СА-4-9/23437@, нижестоящий налоговый орган готовит и представляет вышестоящему налоговому органу заключение по жалобе. В заключении должна быть обоснована позиция налогового органа по каждому доводу жалобы со ссылкой на имеющиеся у налогового органа документы, со ссылками на письма ФНС России, письменные разъяснения Минфина России и судебную практику.*

 Руководитель (заместитель руководителя) вышестоящего налогового органа извещает лицо, подавшее жалобу (апелляционную жалобу), о времени и месте рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы).

 Рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы) возможно с использованием видео-конференц-связи в порядке, утверждаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы) может быть приостановлено по решению вышестоящего налогового органа, рассматривающего жалобу (апелляционную жалобу):

* до разрешения дела о том же предмете и по тем же основаниям арбитражным судом, судом общей юрисдикции;
* в случае невозможности рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) до разрешения другого дела судом в конституционном, гражданском, арбитражном, административном, уголовном судопроизводстве;
* до рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры.

О принятом решении об указанном приостановлении рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) в течение 3 дней со дня его принятия сообщается лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу).

По итогам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящий налоговый орган: 1) оставляет жалобу (апелляционную жалобу) без удовлетворения; 2) отменяет акт налогового органа ненормативного характера; 3) отменяет решение налогового органа полностью или в части; 4) отменяет решение налогового органа полностью и принимает по делу новое решение; 5) признает действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и выносит решение по существу. Вышестоящий налоговый орган, установив по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) на решение, вынесенное в порядке, предусмотренном при вынесении решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, вправе отменить такое решение, рассмотреть указанные материалы, документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), и материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, в порядке, предусмотренном при вынесении решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, и вынести решение. Вышестоящий налоговый орган, установив по результатам рассмотрения жалобы на решение, вынесенное в порядке производства по делу об административном правонарушении, нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов иных мероприятий налогового контроля, вправе отменить такое решение, рассмотреть указанные материалы, документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу, дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы, и материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, в порядке производства по делу об административном правонарушении, и вынести решение. Решение по жалобе (апелляционной жалобе) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенное в порядке, предусмотренном при вынесении решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, принимается вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца со дня получения жалобы (апелляционной жалобы). Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), или при представлении лицом, подавшим жалобу (апелляционную жалобу), дополнительных документов, но не более чем на один месяц. Решение по жалобе, не указанной выше, принимается налоговым органом в течение 15 дней со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, или при представлении лицом, подавшим жалобу, дополнительных документов, но не более чем на 15 дней. Решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о продлении срока рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вручается или направляется лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия. Решение налогового органа по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вручается или направляется лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия. **Жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством, законодательством об административном судопроизводстве и иными ФЗ.**