**Доклад Аксельрод Ф.К.**

 Добрый день, уважаемые слушатели.

Отдел досудебного урегулирования налоговых споров Управления занимается рассмотрением жалоб налогоплательщиков на действия, бездействие должностных лиц и акты ненормативного характера налоговых инспекций по Удмуртской Республике, к которым относятся в том числе: решения, требования, уведомления.

В случае несогласия с решением или действиями налоговой инспекции, Вы праве подать жалобу в вышестоящий налоговый орган, то есть в Управление.

Жалоба подается через Инспекцию, решение или действия которой обжалуются, Инспекция, в свою очередь, перенаправляет жалобу в Управление для рассмотрения по существу.

Обращаю внимание, что с 01.01.2014 установлен обязательный досудебный порядок урегулирования всех споров между налогоплательщиками и налоговыми органами. Это означает, что Вы не вправе обжаловать решение налоговой инспекции в суд, если перед этим не обжаловали данное решение в административном порядке, то есть в вышестоящий налоговый орган.

Преимуществом досудебного порядка урегулирования споров является простота и оперативность процедуры, позволяющие налогоплательщику самостоятельно защищать свои права, а также отсутствие необходимости уплаты пошлины.

При рассмотрении жалоб и разрешении споров между налогоплательщиками и налоговыми инспекциями отдел досудебного урегулирования налоговых споров Управления руководствуется нормами закона, также учитываются разъяснения высших судов и сложившаяся судебная практика.

**Статистика**

Всего Управлением за 9 месяцев 2018 года рассмотрено 442 жалобы по налоговым спорам.

Для сравнения аналогичный показатель за 9 месяцев 2017 года составлял 419 жалоб. То есть количество жалоб в 2018 году по сравнению с 2017 годом увеличилось на 5,5%, что свидетельствует о росте доверия к налоговым органам.

За 9 месяцев 2018 года удовлетворено частично или полностью 160 жалоб из 442 рассмотренных или 36,2%

Всех налогоплательщиков, обращающихся с жалобами (назовем их заявителями), можно разделить на три категории: юридические лица, индивидуальные предприниматели и физические лица.

Жалобы индивидуальных предпринимателей составляют примерно пятую часть всех жалоб, рассмотренных Управлением. Доля таких жалоб увеличилась с 19,8% в 2017 году до 22,8% в 2018 году.

В основном, индивидуальные предприниматели обращаются с жалобами по вопросам применения специальных налоговых режимов (к которым относится упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход, патентная система налогообложения).

Поступают обращения также по вопросам исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц и страховых взносов, по вопросам исполнения обязанностей налогового агента по налогу на доходы физических лиц, по вопросам урегулирования и взыскания налоговой задолженности, по вопросам освобождения от ответственности за совершение налоговых правонарушений или снижения размера штрафа в связи с наличием обстоятельств, смягчающих ответственность.

Что касается жалоб индивидуальных предпринимателей по вопросам исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц, то такие жалобы составляют лишь небольшую часть всех жалоб индивидуальных предпринимателей (меньше 20 процентов), что объясняется тем, что индивидуальные предприниматели чаще используют специальные налоговые режимы, а не общий режим налогообложения.

Среди причин отмены в административном порядке решений налоговых органов Управлением можно назвать следующие:

- нарушение Инспекциями установленных процедур, регулирующих порядок и сроки проведения мероприятий налогового контроля и оформления их результатов;

- технические ошибки, допущенные налоговым органом, влияющие на правильность принятого решения;

- неправильное применение налоговым органом норм налогового законодательства;

- и в основном применение обстоятельств, смягчающих ответственность.

**Обзор жалоб**

Далее я приведу наиболее характерные споры между индивидуальными предпринимателями и налоговыми инспекциями по НДФЛ. Надеюсь, данная информация поможет вам уменьшить свои налоговые риски в будущем.

Первая категория жалоб: Разграничение предпринимательской и непредпринимательской деятельности

Например, Предприниматель осуществляет деятельность по сдаче в аренду складских помещений и производственных цехов. Помимо доходов от аренды он также получил доход от продажи складского помещения.

При этом не исчислил и не уплатил НДФЛ с полученного дохода от продажи складского помещения, что послужило основанием для вынесения Инспекцией решения о привлечении к ответственности, доначислении налога, а также штрафа и пени.

Не согласившись с решением Инспекции, налогоплательщик обжаловал его в Управление, обосновав неисчисление и неуплату налога с дохода от продажи склада тем, что проданный склад находился в собственности более трех лет, в этой связи, в силу статьи 217 Налогового кодекса такой доход освобождается от налогообложения НДФЛ.

Вместе с тем, Предпринимателем не учтено, что норма статьи 217 Налогового кодекса, предусматривающая освобождение от налогообложения, не распространяется на доходы от продажи имущества, непосредственно используемого в предпринимательской деятельности.

При этом Инспекцией в ходе налоговой проверки установлено, что проданный склад непосредственно использовался в предпринимательской деятельности, что подтверждается следующими обстоятельствами:

- склад является нежилым помещением и по своим качественным характеристикам не предназначен для личного, семейного, домашнего использования;

- склад сдавался в аренду коммерческим организациям и индивидуальным предпринимателям, то есть субъектам предпринимательской деятельности;

- Предприниматель получал доход от аренды склада на регулярной основе.

Таким образом, доход от продажи склада относится к доходу, полученному в рамках предпринимательской деятельности, доначисление НДФЛ является правомерным. Жалоба заявителя оставлена без удовлетворения.

Следующий спор. Брачный договор

Предприниматель получил доход по договору купли-продажи магазина, но не включил его в налоговую базу по НДФЛ.

Инспекция по результатам налоговой проверки вынесла решение о привлечении к ответственности, доначислила налог, а также штраф и пени. Не согласившись с решением Инспекции, налогоплательщик обжаловал его в Управление.

В жалобе Предприниматель сослался на брачный договор, по которому весь доход от продажи данного магазина является собственностью супруги предпринимателя.

В соответствии с Семейным кодексом брачный договор регулирует режим собственности супругов, имущественные права и обязанности супругов.

То есть, брачный договор регулирует отношения между супругами, он не может регулировать отношения, возникающие между сторонами сделки по договору купли-продажи, поскольку такие отношения регулируются Гражданским кодексом. Такой договор также не может регулировать отношения, возникающие между налогоплательщиком и государством по уплате налогов, поскольку такие отношения регулируются Налоговым кодексом.

Из договора купли-продажи магазина следует, что получателем дохода является именно Предприниматель, а не его супруга, поскольку именно он является стороной сделки (продавцом) по договору купли-продажи, приобретает право требования к покупателю и принимает на себя соответствующие обязанности как продавца, а также несет ответственность за надлежащее исполнение договора. Супруга Предпринимателя не является стороной сделки по договору купли-продажи, и никоим образом не выражала своей воли относительно данной сделки.

Таким образом, получателем дохода в целях налогообложения признается Предприниматель, а не его супруга. Жалоба оставлена без удовлетворения.

Следующий случай. Расчетный метод и представление с жалобой дополнительных документов

В ходе проведения Инспекцией выездной налоговой проверки Предприниматель препятствовал осуществлению мероприятий налогового контроля, не представил документы по требованию налогового органа и отказался от дачи показаний в качестве свидетеля.

Инспекция, воспользовавшись правом, предусмотренным статьей 31 Налогового кодекса, определила размер доходов, расходов и налоговых обязательств Предпринимателя по уплате налога расчетным путем, на основании всей информации, имеющейся у налогового органа.

По результатам выездной налоговой проверки вынесено решение о привлечении к ответственности, доначислении налога, а также штрафа и пени. Предприниматель, не согласившись с решением Инспекции, обжаловал его в Управление.

В жалобе Заявитель выразил несогласие с расчетом налога на доходы физических лиц. По мнению налогоплательщика, произведенный налоговым органом расчет не отражает действительный размер его налоговых обязательств.

Управлением жалоба Заявителя оставлена без удовлетворения.

При расчетном методе начисления достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам.

Налоги могут быть исчислены достоверно только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов, в то время как применение расчетного метода предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности. Указанная позиция находит подтверждение в Постановлении Президиума ВАС Российской Федерации от 22.06.2010 N 5/10 по делу № А45-15318/2008-59/444.

Риски, связанные с применением расчетного метода, несет налогоплательщик, поскольку именно в результате его неправомерных действий возникли основания для применения расчетного метода.

Кроме того, Заявителем вместе с жалобой представлены дополнительные документы, подтверждающие расходы, с просьбой учесть их при исчислении НДФЛ.

Управлением на основании статьи 140 Налогового кодекса не приняты к рассмотрению дополнительные документы, представленные с жалобой, поскольку непредставление документов по требованиям налоговых органов явилось умышленным, было направлено на уклонение от проведения налоговой проверки, связано с злоупотреблениями со стороны налогоплательщика.

То есть документы не представлены без уважительных причин.

Жалоба заявителя оставлена без удовлетворения.

Следующий спор. Правило о 70% от кадастровой стоимости

Налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность по купле/продаже недвижимости.

В ходе налоговой проверки установлено занижение Предпринимателем дохода от продажи недвижимости. Цена проданного объекта по договору купли-продажи составила 500 тысяч рублей, что значительно ниже кадастровой стоимости составляющей 1 миллион рублей.

Статьей 217.1 Налогового кодекса предусмотрено, что если доходы от продажи объекта недвижимости меньше, чем 70% кадастровой стоимости этого объекта, то в целях исчисления НДФЛ доходы налогоплательщика определяются, как 70% кадастровой стоимости этого объекта.

Инспекцией на основании статьи 217.1 Налогового кодекса доначислен НДФЛ, вынесено решение о привлечении к ответственности. Заявитель, не согласившись с решением Инспекции, обратился в Управление с жалобой.

По мнению Заявителя, правило об исчислении доходов исходя 70% кадастровой стоимости применяется только к доходам, полученным вне рамок предпринимательской деятельности.

Данный довод Управлением не принят, как основанный на неправильном применении норм права. В соответствии с Налоговым кодексом особый порядок определения доходов в случае, если цена недвижимости меньше 70% кадастровой стоимости, применяется ко всем физическим лицам, в том числе к индивидуальным предпринимателям.

Далее рассмотрим следующий спор. Определение момента получения дохода

Предприниматель в целях исполнения договора поставки в декабре 2016 года получил денежные средства, а товар покупателю отгрузил в январе 2017 года, при этом денежные средства, полученные в декабре 2016 года, не включил в налоговую базу по НДФЛ за 2016 год.

Инспекция по результатам налоговой проверки вынесла решение о привлечении к ответственности, доначислила налог, а также штраф и пени.

Решение Инспекции было обжаловано в Управление.

В жалобе указано на применение налогоплательщиком метода начисления, поэтому, по мнению Предпринимателя, датой получения дохода будет являться дата отгрузки товара, а поскольку отгрузка произведена в 2017 году, соответственно, и доход должен учитываться при исчислении НДФЛ за 2017 год, а не за 2016 год.

Однако, Заявителем не учтено, что статьей 223 Кодекса установлен особый порядок определения момента получения дохода в целях исчисления НДФЛ. При получении доходов в денежной форме датой фактического получения дохода признается день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках, независимо от даты отгрузки товара.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в определении от 13.09.2011 № ВАС-8951/11 указал, что дата получения дохода применительно к НДФЛ определяется в соответствии со статьей 223 Кодекса независимо от того, какой метод: начисления или кассовый избрал налогоплательщик.

Жалоба оставлена без удовлетворения.

Следующая категория жалоб по нарушению Обязанности налогового агента по перечислению НДФЛ

Предприниматели, имеющие работников, в соответствии с Налоговым кодексом признаются налоговыми агентами по НДФЛ, обязаны исчислять, удерживать и перечислять в бюджет суммы НДФЛ с заработной платы и иных доходов, выплачиваемых своим работникам.

Инспекция привлекла Предпринимателя, как налогового агента, к ответственности, предусмотренной статьей 123 Кодекса в связи с нарушением срока перечисления НДФЛ в бюджет.

Решение Инспекции о привлечении к ответственности было обжаловано в Управление.

В жалобе указано на отсутствие возможности перечислить удержанный НДФЛ в бюджет, поскольку в данный период операции Предпринимателя по счетам в банке были приостановлены банком по решению налогового органа в рамках взыскания задолженности.

Вместе с тем, Предпринимателем не учтено, что в соответствии со статьей 76 Налогового кодекса приостановление операций по счету не распространяется на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов. Кроме того, индивидуальный предприниматель в соответствии со статьей 45 Кодекса имел возможность исполнить обязанность по перечислению налога в бюджет путем внесения в банк наличных денежных средств.

Из материалов жалобы не следует, что налоговый агент в рассматриваемом периоде обращался в банк для перечисления удержанного НДФЛ в бюджет и ему было отказано в осуществлении такой операции.

В связи с чем, обстоятельства, исключающие вину Предпринимателя в совершении налогового правонарушения, в ходе рассмотрения жалобы не установлены, жалоба оставлена без удовлетворения.

Следующий случай. Материальная выгода в виде списания долга по кредитному договору

Предпринимателем заключен кредитный договор с банком. После получения кредита от банка Предприниматель в дальнейшем долг перед банком не погасил. Спустя некоторое время банк простил долг и списал задолженность за счет собственных резервов, как безнадежную ко взысканию.

Инспекция после получения от банка информации о списании задолженности провела налоговую проверку Предпринимателя, по результатам проверки доначислила НДФЛ на сумму списанной задолженности, соответствующий штраф и пени.

Не согласившись с решением Инспекции, Предприниматель обжаловал его в Управление, считая, что списание банком задолженности не влечет возникновения у Предпринимателя дохода, подлежащего налогообложению.

Управлением жалоба Предпринимателя признана необоснованной и оставлена без удовлетворения.

Согласно статье 210 Кодекса при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы, полученные как в денежной форме, так и в натуральной форме или в виде материальной выгоды.

При прощении банком клиенту задолженности по кредитному договору с клиента-должника снимается обязанность по их оплате, появляется возможность распоряжаться денежными средствами по своему усмотрению, то есть у него возникает экономическая выгода и, соответственно, доход в размере суммы прощенной банком клиенту задолженности по кредитному договору, подлежащий обложению НДФЛ в общеустановленном порядке.

Аналогичная правовая позиция следует из определения Верховного Суда Российской Федерации от 27.02.2015 № 305-КГ14-5343.

**Обстоятельства, смягчающие ответственность**

Во многих жалобах на решения о привлечении к ответственности индивидуальные предприниматели просят снизить размер штрафа в связи с наличием обстоятельств, смягчающих ответственность.

Обращаю Ваше внимание, что заявлять о смягчающих вину обстоятельствах в первую очередь нужно при представлении в Инспекцию возражений на акты налоговых органов.

В качестве обстоятельств, смягчающих ответственность, обычно учитывается:

* тяжелое материальное положение индивидуального предпринимателя;
* наличие иждивенцев;
* принятие мер по устранению последствий налогового правонарушения, например, уплата ранее неуплаченного налога и пени, представление ранее непредставленных в срок документов;
* учитывается также тяжелое состояние здоровья предпринимателя;
* осуществление предпринимателем социально значимой деятельности, а также благотворительность;
* несоразмерность наказания тяжести правонарушения (сюда входят совершение налогового правонарушения впервые, отсутствие неблагоприятных последствий правонарушения, признание вины).

Обстоятельства, смягчающие ответственность, в обязательном порядке должны быть подтверждены документально. Соответствующие документы должны быть приложены к жалобе.

При оценке довода о тяжелом материальном (финансовом) положении мы соотносим уровень доходов (активов) Предпринимателя с уровнем его расходов и кредитных обязательств.

Само по себе наличие кредитных обязательств не означает тяжелое материальное положение. При исследовании кредитных обязательств оценивается, является ли их размер значительным по сравнению с активами налогоплательщика, его имуществом и доходами.

Аналогичным образом оцениваются доводы Предпринимателя о низком уровне доходов. При оценке доходов исследуется вопрос, является ли данный размер доходов низким по сравнению с расходами налогоплательщика и его обязательствами, свидетельствует ли размер доходов о неспособности налогоплательщика погасить свои текущие денежные обязательства либо о явно обременительном характере этих обязательств.

То есть, прежде чем применить смягчающие ответственность обстоятельства, проводится полный анализ финансового состояния налогоплательщика.

Вот, пожалуй, это все характерные споры, рассмотренные нашим отделом.

В заключение отмечу, что досудебное урегулирование налоговых споров это процедура, применение которой позволяет оперативно урегулировать возникающие конфликты между налоговыми органами и налогоплательщиками в части применения налогового законодательства, не доводя разрешение спора до судебного разбирательства. В первую очередь мы стремимся повысить качество досудебного урегулирования и добиваемся сокращения количества поступающих жалоб путем выявления причин возникновения конфликтных вопросов с налогоплательщиками и выработки мер по их устранению в досудебном порядке.

Надеемся, что Вы также заинтересованы в разрешении споров в досудебном порядке.

Спасибо за внимание.