

ЗАЩИТА ОТДЕЛЬНЫХ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ: ТЕНДЕНЦИИ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Федорова И.А.

ФГБОУ ВПО «Московский государственный университет экономики, статистики и информатики» (МЭСИ), Москва, Россия (119501, г. Москва, ул. Нежинская, 7), e-mail: newlow@yandex.ru

Настоящее исследование посвящено новеллам налогового законодательства о защите прав налогоплательщиков: правового регулирования отдельных вопросов досудебного порядка обжалования актов и действий налоговых органов. Рассмотрены основания и условия подачи жалобы, апелляционной жалобы, обращения в суд, предмет обжалования. Обозначены особенности подачи апелляционной жалобы, порядок и сроки ее рассмотрения, возможные последствия. Автор вполне успешно выделил существенные отличия и особенности каждого из возможных способов защиты прав налогоплательщиков, возможности непосредственного участия налогоплательщиков при рассмотрении жалобы, подачи заявлений, ходатайств, дополнительных материалов и иных доказательств. В работе обоснована необходимость соблюдения принципа транспарентности действующими органами исполнительной и судебной власти, а также совершенствования налогового и административного законодательства в сфере защиты прав налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговые органы, жалоба, апелляционная жалоба, досудебный порядок, защита прав.

PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS: TRENDS AND IMPROVEMENT OF LEGISLATION

Fedorova I.A.

Moscow State University of Economics, Statistics and Informatics(MESI), Moscow, Russia (119501, Moscow, str. Nezhinskaja,7), e-mail: newlow@yandex.ru

The present study focuses on the novels of tax legislation on the protection of taxpayers' rights: the legal regulation of certain issues-of-court procedure to appeal the acts and actions of tax authorities. Considered grounds and terms of the filing of the complaint, appeal, complaint, reference to the court, the subject of the appeal. Marked peculiarities of filing an appeal, procedure and terms of consideration of the consequences. Author quite successfully highlighted the significant differences and peculiarities of each of the possible ways to protect the rights of taxpayers, the opportunity of direct participation of the taxpayers when considering complaints, filing petitions, applications, supporting materials, and other evidence. In the work of the necessity to respect the principle of transparency of the existing bodies of the Executive and the judiciary, as well as the improvement of the tax and administrative legislation in the sphere of protection of taxpayers' rights.

Keywords: tax authorities, prejudicial settlement, protection of rights, taxpayer, tax appeal.

Важнейшее место в системе гарантий прав и свобод личности занимает правовая ответственность государства и его органов. В Конституции Российской Федерации закреплен общий принцип ответственности государства за вред, причиненный гражданам в результате незаконных действий органов государственной власти и их должностных лиц. Данные принципы детально разработаны в Налоговом кодексе РФ. Так, его ст. 35 устанавливает ответственность налоговых органов за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие неправомерных действий или бездействий должностных лиц таких органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причем здесь же установлено прямое указание на то, что причиненные налогоплательщику, налоговому агенту убытки возмещаются за счет средств федерального бюджета. Общий порядок применения ответственности к налоговым органам описан в III разделе данного кодекса.

Необходимо отметить, что эту процедуру регулировали нормы Регламента рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке, утвержденного Приказом МНС России от 17 августа 2001 г. N БГ-3-14/290, впоследствии отмененного Приказом МНС РФ от 16.07.2004 № САЭ-4-14/44дсп, Приказом ФНС России от 24.03.2006 № САЭ-4-08/44дсп [1]. Здесь вызывает некоторое недоумение придание таким документам грифа «для служебного пользования», поскольку означенные Приказы затрагивают интересы неограниченного круга лиц и по сути призваны регулировать общественные отношения, не могущие иметь какой либо тайны.

Значимость института ответственности налоговых органов состоит в том, что нормы об ответственности дают налогоплательщику возможность реализовать свои права по взысканию убытков, которые были причинены неправомерными действиями налоговых органов и их должностных лиц, путем признания действий или решений должностных лиц налоговых органов и ненормативных актов недействительными.

Действующее законодательство закрепляет два способа признания (обжалования) действий (решений) или бездействия органов исполнительной власти незаконными: административный (досудебный) и судебный. Настоящее исследование посвящено новеллам правового регулирования отдельных вопросов досудебного порядка обжалования актов и действий налоговых органов.

Представляется целесообразным определить конкретный предмет обжалования. Согласно ст. 137 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. Пленум ВАС РФ 28 февраля 2001 определил, что под актом ненормативного характера, который может быть оспорен, понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика [9]. Нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в судебном порядке.

Процедуре досудебного урегулирования споров между налогоплательщиками и налоговыми органами посвящен раздел VII части первой Налогового кодекса. Федеральным законом «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 02.07.2013 N 153-ФЗ нормы статей этого раздела изложены в новой редакции, отдельные положения которой вступят в силу 1 января 2014 г. [12].

Право на обжалование актов налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц теперь предоставляется не только налогоплательщикам и налоговым агентам, а также третьим лицам, если таковые сочтут, что их права и интересы нарушены.

Указанные лица могут реализовать свое право как непосредственно, так и через представителя, полномочия которого необходимо должным образом подтвердить [2]. В новой редакции Налогового кодекса предусмотрена возможность подачи апелляционной жалобы. Это способ обжалования решений, не вступивших в силу.

Апелляционный порядок обжалования распространяется на решения налогового органа о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения. Такие решения принимаются по результатам рассмотрения материалов выездных и камеральных налоговых проверок и составленным актам. Здесь необходимо обратить внимание на следующую особенность. В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки, свидетельствующих о совершении таких налоговых правонарушений, как грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора), невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов, руководителем налогового органа может быть вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения [3]. Причем по смыслу составы налоговых правонарушений пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 недостаточно разграничены, в связи с чем Конституционный суд РФ вынес определение, согласно которому указанные статьи не могут применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий [8].

Порядок обжалования решения налогового органа о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения также регулируется НК РФ. В тех случаях, когда в ходе мероприятий налогового контроля выявлены иные факты налоговых правонарушений (кроме предусмотренных ст. ст. 120, 122 и 123 НК РФ), решения по результатам рассмотрения актов по таким нарушениям принимаются в порядке, определенном ст. 101.4 Кодекса. Называются они несколько иначе: решение о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение; решение об отказе в привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение. В названии отсутствует слово «совершение», следовательно, в таких случаях Кодексом не предусмотрена возможность применить апелляционный порядок обжалования таких решений.

Особенностью апелляционного обжалования решения о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения является то, что такое решение вступает в силу только со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом. Апелляционная жалоба подается до вступления в силу обжалуемого решения.

Решение, принимаемое по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок, вступает в силу по истечении 1 месяца с момента его вручения лицу, в отношении которого оно вынесено. Таким образом, на обжалование отводится 30 рабочих дней [4]. Если же срок пропущен и решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности уже вступило в силу, то налогоплательщик вправе подать жалобу в вышестоящий орган или вышестоящему должностному лицу в течение 1 года. По заявлению налогоплательщика вышестоящий налоговый орган может приостановить исполнение обжалуемого акта или совершение обжалуемых действий. Если же производство по делу о налоговых правонарушениях ведется по правилам ст. 101.4 Налогового кодекса, то решения вступают в силу сразу после их вынесения. Обжалование этих решений происходит в общем порядке [5]. Апелляционная жалоба направляется в ту налоговую инспекцию, которая вынесла решение. Инспекция обязана в трехдневный срок с даты поступления жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган, который рассматривает ее по существу. Вступившее в силу решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган, причем жалоба подается непосредственно в вышестоящий орган [6]. Однако если в установленный срок налоговым органом так и не было принято решение, налогоплательщик может обратиться в суд, досудебный порядок будет считаться соблюденным. Срок, в течение которого налогоплательщик вправе воспользоваться данным способом досудебного урегулирования споров, составляет один год с момента вынесения решения.

Необходимо обратить внимание на специальные сроки обжалования иных решений или действий налоговых органов, не связанных с привлечением к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Так, налогоплательщик вправе подать жалобу в вышестоящий налоговый орган в течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав.

Ранее в кодексе содержалась оговорка, что подача той или иной жалобы не препятствует одновременной или последующей подаче жалобы в суд, причем в статье были указаны четкие правила подведомственности таких споров. Также Президиум ВАС РФ разъяснил, что налогоплательщик вправе оспорить нормативный правовой акт, принятый налоговым органом, несмотря на то что у него имеется возможность оспорить в судебном порядке конкретные действия налоговых органов, основанные на положениях такого акта [10]. Однако, согласно п. 5 ст. 101.2 НК РФ с 1 января 2009 года подача искового заявления в суд допускается только после использования досудебного порядка урегулирования спора,

т.е. подачи жалобы в налоговые органы. Вероятно, описанная выше конструкция неудачна, т.к. процедура обжалования становится менее доступной.

Кроме того, следует отметить особенности порядка рассмотрения жалоб. Так, лицо, подавшее жалобу, не участвует в рассмотрении этой жалобы. Однако оно может представить дополнительные документы, подтверждающие его доводы [7]. Вопрос участия налогоплательщика в рассмотрении жалобы и, как следствие, вопрос необходимости его уведомления о времени и месте такого рассмотрения был предметом спора, разрешенного Президиумом ВАС РФ, который в указал, что положения ст. 101 НК РФ об обязательном уведомлении налогоплательщика не должны расширительно толковаться: они не распространяются на процедуру рассмотрения жалобы [11]. Полагаем, что отстранение непосредственных заинтересованных лиц - налогоплательщиков в этой процедуре рассмотрения материалов жалобы нарушает его права, поскольку ограничивает налогоплательщика в возможности давать какие либо пояснения и комментарии к рассматриваемым документам. К сожалению и законодатель, и высшие суды мало заинтересованы в реализации декларированных принципов транспарентности административных процедур, которые в определенной степени формируются и на основе процессуального законодательства (например, норм Гражданского процессуального кодекса РФ, Арбитражного процессуального кодекса РФ). Вероятно, развитие доктрины и стремлений законодателя в сфере административного процесса послужат важным фактором и для совершенствования соответствующих норм в налоговой сфере.

Решение по результатам рассмотрения жалобы, в том числе апелляционной, на решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности принимается вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца с даты получения жалобы. В иных случаях решение должно быть принято в течение 15 дней. Указанные сроки могут быть продлены руководителем налогового органа для получения дополнительных материалов от нижестоящей инспекции или при представлении налогоплательщиком дополнительных документов, но не более чем на месяц и 15 дней соответственно. Принятое по результатам рассмотрения жалобы решение должно быть вручено налогоплательщику в течение трех дней с даты принятия.

Представляется, что стремление законодателя снизить нагрузку на судебные органы, упростить и усовершенствовать разрешение налоговых споров по-прежнему порождает дополнительные споры между участниками налоговых правоотношений, вследствие чего налоговое и процессуальное законодательство, содержащее пробелы и коллизии, требует дальнейшей коррекции с учетом уже внесенных изменений.

Список литературы

1. Астахов С. Нормативный партизанский акт // Эж-юрист. – 2009. - № 31 (586); Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. – 2001. - N 10.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (ст. 26, 137) // Собрание законодательства РФ. - 03.08.1998. - N 31, ст. 3824.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (ст. 101) // Собрание законодательства РФ. - 03.08.1998. - N 31, ст. 3824.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (ст. п. 6 ст. 6.1) // Собрание законодательства РФ. - 03.08.1998. - N 31, ст.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (ст. 138-141) // Собрание законодательства РФ. - 03.08.1998. - N 31, ст. 3824.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (ст. п. 3 ст. 101.2 и ст. 139) // Собрание законодательства РФ. - 03.08.1998. - N 31, ст. 3824.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (ст. п. 1 ст. 140) // Собрание законодательства РФ. - 03.08.1998. - N 31, ст. 3824.
8. Определение Конституционного суда РФ от 18.01.2001 N 6-О // Вестник Конституционного суда РФ. – 2001. - № 3.
9. О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 28.02.2001 N 5 // Вестник ВАС. – 2001. - № 7.
10. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 4 октября 2005 г. № 7445/05 // Вестник ВАС РФ. – 2006. - № 2.
11. Постановление Президиума ВАС РФ от 21.09.2010 N 4292/10 по делу N А04-3308/2009 // Вестник ВАС РФ. – 2010. - N 12.
12. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 02.07.2013 N 153-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 08.07.2013. - N 27, ст. 3445.

Рецензенты:

Шалумов М.С., д.ю.н., профессор, судья Верховного суда РФ, г. Москва, профессор кафедры судебной и правоохранительной деятельности Костромского государственного университета им. Н.А. Некрасова, г. Кострома.

Рузакова О.А., д.ю.н, доцент, профессор кафедры гражданского права Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ), г. Москва.