

ОСОБЕННОСТИ АДМИНИСТРАТИВНОГО СПОСОБА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

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 отдельным особенностям налогового законодательства о защите прав налогоплательщиков: административному способу защиты прав налогоплательщиков. Рассмотрены основания обжалования актов и действий налоговых органов. Автор обозначил возможные варианты защиты прав налогоплательщиков путем использования апелляционного порядка обжалования актов и путем подачи жалобы. Обозначены особенности процедуры рассмотрения жалоб и апелляционных жалоб налогоплательщиков, основания для отказа в рассмотрении жалобы и последствия такого отказа. В работе обоснована необходимость соблюдения принципа транспарентности, который бы гарантировал налогоплательщикам возможность принимать участие в процедуре рассмотрения жалобы, а также совершенствования налогового законодательства в сфере защиты прав налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговые органы, налогоплательщик, защита прав, жалоба, апелляционная жалоба, административный иск

FEATURES OF THE ADMINISTRATIVE WAY OF PERMISSION OF TAX DISPUTES

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 real research is devoted to separate features of the tax law about protection of the rights of taxpayers: to an administrative way of protection of the rights of taxpayers. The bases of the appeal of acts and actions of tax authorities are considered. The author designated possible options of protection of the rights of taxpayers by use of an appeal order of the appeal of acts and by submission of the complaint. Features of procedure of consideration of complaints and appeal complaints of taxpayers, the bases for refusal in consideration of the complaint and a consequence of such refusal are designated. In work need of observance of the principle of transparency which would guarantee to taxpayers opportunity to take part in procedure of consideration of the complaint, and also improvement of the tax law in the sphere of protection of the rights of taxpayers is proved.

Keywords: tax authorities, taxpayer, protection of rights, complaint, appeal complaint, administrative claim

Реализуя предложенные законодателем механизмы разрешения споров и защиты прав, налогоплательщики имеют несколько возможностей возмещения причиненного ущерба. 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. Так, Налоговый кодекс Российской Федерации закрепляет два способа признания (обжалования) действий (решений) или бездействия органов исполнительной власти незаконными: административный (досудебный) и судебный, соответственно с помощью заявления или искового заявления. Здесь необходимо уточнить терминологию в связи с принятием нового нормативного правового акта – Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации [1]. В КАС РФ впервые появляется понятие «административное исковое заявление», т.е. с помощью именно такой формы обращения в суд сторона – административный истец сможет попытаться

защитить свои нарушенные права. Кодексом административного судопроизводства Российской Федерации регулируется порядок осуществления административного судопроизводства при рассмотрении и разрешении Верховным Судом РФ, судами общей юрисдикции административных дел о защите нарушенных или оспариваемых прав, свобод и законных интересов граждан, прав и законных интересов организаций, а также других административных дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений и связанных с осуществлением судебного контроля за законностью и обоснованностью осуществления государственных или иных публичных полномочий. Таким образом, в порядке, предусмотренном КАС РФ, граждане и организации могут обратиться в суд за защитой своих прав и свобод при возникновении споров с государством и государственными органами.

С целью исследования досудебного порядка урегулирования споров 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 [5.2]. Нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в судебном порядке.

Сегодня тенденция развития законодательства в этой сфере стремится к снижению нагрузки на судебную систему по рассмотрению заявлений налогоплательщиков. Так, законодателем были предложены и закреплены несколько способов досудебного урегулирования споров, уточнена процедура разрешения таких споров, гарантированы права налогоплательщиков на участие в рассмотрении актов по результатам проведенных проверок и разбирательстве по поводу спора [7]. По настоящее время количество споров, рассмотренных арбитражными судами Российской Федерации с участием налоговых органов, ежегодно сокращается на 15–20% [3].

Процедуре досудебного урегулирования споров между налогоплательщиками и налоговыми органами посвящен раздел VII части первой Налогового кодекса. Так, право на обжалование актов налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц 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. В Налоговом кодексе предусмотрена возможность подачи жалобы и апелляционной жалобы. Это способ обжалования решений, не вступивших в силу. Жалоба подается на вступившие в силу ненормативные акты налогового органа (действия или бездействие его должностных лиц). Апелляционный порядок обжалования распространяется на решения налогового органа о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, т.е. предметом апелляционной жалобы является обжалование не вступившего в силу решения о привлечении к ответственности либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенное в порядке ст. 101 НК РФ, за исключением (согласно п. 4 ст. 139.1 НК РФ) решения, вынесенного ФНС России. 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. Причем по смыслу составы налоговых правонарушений п. 1 и 3 ст. 120 и п. 1 ст. 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 правонарушений [2].

Форма и содержание жалобы, в том числе апелляционной, установлены в ст. 139.2 НК РФ. В частности, жалоба должна быть подана в письменной форме и подписана либо заявителем, либо его представителем. В жалобе указываются сведения о заявителе и о налоговом органе, акты или действия (бездействие) должностных лиц которых обжалуются, а также предмет жалобы, основания, по которым заявитель считает свои права нарушенными, и его требования. Кроме того, к жалобе могут быть приложены документы, подтверждающие доводы заявителя. Жалоба (апелляционная жалоба) подается через налоговый орган, чей ненормативный акт или действия либо бездействие должностных лиц обжалует заявитель. Соответствующий налоговый орган в течение трех дней должен направить саму жалобу и материалы по ней в вышестоящий орган.

Порядок рассмотрения жалобы, в том числе апелляционной, регулируется ст. 140 НК РФ. Законодатель ограничил право лица, подавшего жалобу, на участие в процессе рассмотрения таковой. Однако соответствующее лицо может представить дополнительные документы, подтверждающие его доводы. Следует отметить, что данные документы будут рассмотрены вышестоящим налоговым органом, только если налогоплательщик объяснит причины, почему он не смог своевременно их представить инспекции. Такая позиция законодателя небесспорна. 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. В частности, в своем Постановлении он указал, что положения ст. 101 НК РФ об обязательном уведомлении налогоплательщика не должны расширительно толковаться: они не распространяются на процедуру рассмотрения жалобы [4]. На наш взгляд, реализуя принцип транспарентности законодатель мог бы предоставить налогоплательщику возможность участвовать в рассмотрении его жалобы, что способствовало бы более всестороннему и точному анализу имеющихся сведений, и, соответственно, вынесению справедливого решения по делу.

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. При этом, если вышестоящим налоговым органом в упомянутый срок решение по апелляционной жалобе не принято, лицо, подавшее такую жалобу, вправе оспорить в суде не только соответствующее бездействие данного органа, но и в целях защиты своего права на определенность в вопросе об объеме налоговых обязанностей и (или) ответственности также и не вступившее в силу решение нижестоящего налогового органа [6].

Принятое по результатам рассмотрения жалобы решение должно быть вручено налогоплательщику в течение трех дней с даты принятия. Срок судебного обжалования исчисляется со дня, когда заявителю стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по его жалобе, или с даты истечения сроков рассмотрения жалобы. По результатам рассмотрения налоговый орган может принять решение об оставлении жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения при наличии соответствующих оснований в течение пяти дней со дня получения жалобы или заявления о ее отзыве, и в течение трех дней уведомить налогоплательщика в письменной форме о принятом решении.

Среди оснований для отказа в рассмотрении жалобы можно выделить следующие:

- 1) жалоба не подписана или подписана лицом, чьи полномочия не подтверждены надлежащим образом;
- 2) до принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе) поступило заявление о ее отзыве полностью или в части;
- 3) ранее была подана жалоба (апелляционная жалоба) по тем же основаниям.

Для случаев обжалования действий (бездействия) должностных лиц и актов, вступивших в законную силу, установлено еще одно основание для оставления жалобы без рассмотрения — случай, когда жалоба подана по истечении предусмотренного Налоговым кодексом РФ срока ее подачи и не содержит ходатайства о восстановлении пропущенного срока (либо в удовлетворении такого ходатайства отказано). При этом пороки подписи и пропуск срока без ходатайства о его восстановлении являются теми основаниями оставления жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения, которые не препятствуют повторному обращению налогоплательщика.

В тех случаях, когда в ходе мероприятий налогового контроля выявлены иные факты налоговых правонарушений (кроме предусмотренных ст. 120, 122 и 123 НК РФ), решения по результатам рассмотрения актов по таким нарушениям принимаются в порядке, определенном ст. 101.4 Налогового 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 Налоговым 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 одного месяца с даты вручения решения налогоплательщику. Таким образом, на обжалование отводится один месяц. 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. 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. Срок, в течение которого налогоплательщик вправе воспользоваться данным способом досудебного урегулирования споров, составляет один год с момента вынесения решения.

Законодатель, стремясь снизить нагрузку на судебные органы, обеспечить правильное и своевременное исполнение обязанностей как налогоплательщиков, так и налоговых органов, порой принимает неоднозначные нормативные акты. На наш взгляд, исключение налогоплательщика из процесса по рассмотрению жалобы ограничивает его права, сводит процедуру к формальности, без которой в вопросах правильного исчисления и уплаты налогов совершенно не обойтись. Вероятно, по примеру процедуры рассмотрения акта об установлении фактов нарушения законодательства о налогах и сборах следовало бы дать возможность лицам, привлекаемым к ответственности, участвовать в процедуре разрешения налогового спора и обжалования решения налогового органа, не только представляя документы, но и выражая личную позицию путем дачи пояснений и комментариев.

Список литературы

1. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ // «Собрание законодательства РФ», 09.03.2015, № 10, ст. 1391.
2. Определение Конституционного Суда РФ от 18.01.2001 № 6-О «По запросу Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа о проверке конституционности пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации»// «Вестник Конституционного Суда РФ», № 3, 2001.
3. Официальный сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации // URL: http://www.nalog.ru/rn77/taxation/jud_settlement/4706578.
4. Постановление ВАС от 21.09.2010 № 4292/10 по делу N А04-3308/2009 // «Вестник ВАС РФ», 2010, № 12.
5. Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (утратило силу) // Специальное приложение к «Вестнику ВАС РФ», № 12, 2005.
6. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N№ 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса

Российской Федерации» // Данное Постановление размещено на сайте ВАС РФ 27.08.2013.URL:http://www.arbitr.ru/as/pract/post_plenum/91622.html.

7. Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // «Собрание законодательства РФ», 08.07.2013, № 27, ст. 3445.

Рецензенты:

Мелехин А.В., д.ю.н., профессор, заведующий отделом Проблем прокурорского надзора и укрепления законности в сфере административных правоотношений НИИ Академии, г. Москва;

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