

УДК 336.2

ИНСТИТУТ ОБЖАЛОВАНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ
РЕШЕНИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ:
ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ

И. С. Сыщиков

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 5 февраля 2011 г.

Аннотация: *статья посвящена исследованию права на подачу налоговой (административной) жалобы, реализуемого в России и зарубежных странах.*

Ключевые слова: *права налогоплательщиков, вышестоящий налоговый орган, обязательное досудебное обжалование, налоговая (административная) жалоба.*

Abstract: *the article is devoted to study of the right to file tax (administrative) petition realized in Russia and foreign countries.*

Key words: *rights of tax payers, tax agency of a higher rank, obligatory pre-judicial appealing, tax petition.*

Досудебный порядок обжалования налогоплательщиками решения о привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений в вышестоящем налоговом органе стал обязательным с 1 января 2009 г.

Досудебному обжалованию подлежат как вступившие, так и не вступившие в силу решения (обжалуются посредством предъявления апелляционных жалоб).

Рассмотрение апелляционной жалобы призвано защитить налогоплательщика от доначисления налогов или применения санкций на основании неверных выводов налогового органа, который провел выездную налоговую проверку налогоплательщика¹.

Результаты двухлетнего тестирования внесудебного порядка урегулирования спора не выглядят оптимистично. Смущает не только реальный срок вынесения решения по жалобе (часто оно выносится через 6–12 месяцев, что значительно превышает установленный законом месячный срок). Нередко на практике вышестоящий налоговый орган усиливает доводы оспариваемого решения, что впоследствии затрудняет отстаивание налогоплательщиком своей позиции в суде. Не исключена и угроза ухудшения положения жалобщика в результате начисления дополнительных сумм.

Движение жалоб и рассмотрение ее доводов для налогоплательщика абсолютно непрозрачны. Участие в урегулировании спора заканчивается

¹ См.: Доля А. Е. Апелляционное обжалование решений налоговых органов // Арбитражная практика. 2010. № 3. С. 82.

сразу же после подачи жалобы. Такое процедурное отстранение лица, непосредственно заинтересованного в итогах рассмотрения спора, нелогично и не согласуется с целями введения положений п. 5 ст. 101.2 НК РФ. Представляется, что только через взаимодействие налогоплательщика и налогового органа обжалование решений в административном порядке действительно сможет стать эффективным инструментом досудебного урегулирования споров.

Установленная процедура административного обжалования в том виде, в каком она в настоящее время прописана в законе и реализуется налоговыми органами на практике, заставляет относиться к ней критически и не позволяет расценивать как реальную меру досудебного разрешения споров. Однако, несмотря на уже нарабатанную, в большей мере негативную для налогоплательщиков, практику рассмотрения апелляционных жалоб, есть уверенность, что данный институт обладает большим потенциалом и не будет использоваться исключительно как очередное административное препятствие на пути к разрешению спора по существу в судебном порядке.

Затруднение в реализации рассматриваемого способа внесудебного разрешения спора видится не в пробелах и дефектах нормативно-правовой базы, регулирующие соответствующие отношения, а в глубоком неприятии государственными органами новых форм взаимоотношений.

Принято думать, что досудебная процедура урегулирования спора выгодна налогоплательщику из-за сокращения сроков рассмотрения дел и отсутствия необходимости отвлечения из делового оборота средств на судебные расходы. Между тем разрешение подавляющего большинства споров непосредственно в рамках административного производства принесет всем сторонам, заинтересованным в разрешении налоговых споров, ощутимую пользу.

Путем простых арифметических действий можно высчитать сумму расходов, понесенных государством на неэффективные споры с компаниями. Так, по некоторым данным, стоимость рассмотрения одного дела в арбитражных судах всех трех инстанций Московского судебного округа составляет около 10 тыс. руб. Если учесть, что за год арбитражные суды данного округа рассматривают около 6 тыс. налоговых споров², то расходы бюджета на судебное производство составляют примерно 60 млн руб. Размер затрат государства окажется еще более внушительным, если принять во внимание, что в настоящее время в России 10 судебных округов и процент выигранных налогоплательщиками споров составляет 80–85 %.

С рассматриваемым вопросом сопряжен также аспект целесообразности упорного обжалования налоговыми органами в вышестоящие суды отрицательных для них судебных решений по делам, в перспективности которых они сами сомневаются.

² Данные из интервью с Г. Ю. Юршевой – судьей Арбитражного суда г. Москвы // Налоговед. 2008. № 9. С. 39.

Учитывая приведенные процентные данные о количестве решений налоговых органов, признаваемых судами незаконными, а также низкий уровень подготовки инспекторов к судебным процессам, можно говорить о злоупотреблении со стороны государственных органов своими процессуальными правами.

Экономическая нагрузка на бюджет в связи с судебным рассмотрением налоговых дел в ближайшее время еще больше увеличится. Помимо традиционных заявлений налогоплательщиков о взыскании процентов за несвоевременный возврат налогов, увеличится количество обоснованных заявлений о возмещении расходов на адвокатов и других судебных расходов³.

Остановимся на наиболее важных вопросах теории жалобы и практики их разрешения в различных государствах.

Срок подачи налоговой жалобы

М. Д. Загряцков писал, что в интересах устойчивости правопорядка и экономии сил администрации (аналогия с принципом процессуальной экономии) обычно устанавливается срок, в течение которого распоряжение администрации может быть обжаловано и по истечении которого право на жалобу погашается⁴. Установление срочности права жалобы рассматривается как имеющее огромное влияние на построение этого института. Ведь если право жалобы погашается со временем, важно установление не только момента, с которого открывается возможность для подачи жалобы, но и уточнение условий достижения ее специфического юридического эффекта.

Теория жалобы – известная возможность прерывания срока, обусловленная, как правило, наличием уважительных причин и зависящая от факта обращения заинтересованного лица и усмотрения органа, разрешающего вопрос о восстановлении срока. С точки зрения защиты прав налогоплательщиков и обеспечения эффективности досудебного обжалования срок на подачу жалобы должен обеспечивать реальную возможность для составления письменного документа, аргументированного в необходимой степени (жалоба), и направления его в налоговый орган. Особую важность продолжительность срока имеет при камеральном характере рассмотрения жалобы (без присутствия подателя жалобы), а также в ситуации, когда судебное обжалование допускается только в отношении эпизодов, нашедших отражение в жалобе, и только по основаниям, заявленным при административном обжаловании.

Приостанавливающее действие жалобы

В литературе вопрос о приостанавливающей силе административной жалобы носит дискуссионный характер, но в области налогового права

³ См.: Паневина Е. В. Досудебное обжалование налогоплательщиками решений налоговых органов : с нового года – новая жизнь? // Налоговед. 2009. № 1. С. 13–15.

⁴ См.: Загряцков М. Д. Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве. М., 1924. С. 63.

преобладающим правилом является отсутствие приостанавливающего действия при возможности в особых случаях, по ходатайству подателя жалобы, приостановить обжалованные акт, решение, действие.

Рассмотрение опыта зарубежных стран по данной проблематике показывает наличие некоторых подходов в решении данного вопроса, которые различаются в том числе в зависимости от совпадения момента вынесения решения и вступления его в силу. При анализе данного вопроса следует разграничивать ситуации, когда речь идет о приостановлении вступившего в силу решения и невступлении его в силу до момента утверждения вышестоящим налоговым органом либо до истечения определенного срока. Так, в ситуации даты вынесения и вступления решения налогового органа в силу возможны следующие варианты: отсутствие у налоговой жалобы приостанавливающего эффекта; универсальное приостанавливающее действие; приостанавливающее действие по усмотрению налогового органа (например, по итогам рассмотрения ходатайства налогоплательщика, при наличии предоставления налогоплательщиком достаточных гарантий); приостанавливающее действие под условие (например, уплата процентов за отсрочку в случае признания правомерности обжалованного акта налогового органа).

В ситуации, когда законом предусмотрена более поздняя по отношению к дате вынесения решения дата его вступления в силу, возможны следующие варианты: решение не вступает в силу до утверждения вышестоящим налоговым органом (полностью или в части); решение не вступает в силу до истечения определенного периода времени. Первый вариант, как было отмечено, в настоящее время реализован в отечественном налоговом законодательстве. Второй подход может быть проиллюстрирован законодательством ФРГ. По правилам, действующим в Германии, административный акт (решение) налогового органа вступает в силу по истечении одного месяца после его оглашения. Несмотря на подачу возражения, обжалованный акт (решение) по истечении месячного срока приводится в исполнение. Во избежание этого налогоплательщик имеет право обратиться с ходатайством о приостановлении исполнения обжалованного акта.

Подход, который реализован в НК РФ, следует признать удачным. Единственная проблема, которая не в должной мере была учтена разработчиками, – нарушение налоговыми органами сроков рассмотрения жалоб.

Срок на вынесение решения по жалобе. Последствия несоблюдения

В Российской Федерации решение налогового органа по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на 15 дней. В НК РФ не предусмотрено норм, обеспечивающих соблюдение названного срока со стороны налогового органа. Практика показывает, что в ряде случаев

имеет место существенное нарушение сроков рассмотрения апелляционных жалоб. При этом в п. 5 ст. 101.2 НК РФ определено, что срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено решение, стало известно о вступлении его в силу (т.е. фактически со дня утверждения решения вышестоящим налоговым органом полностью или в части по итогам рассмотрения апелляционной жалобы). Такая конструкция затрудняет обращение к судебной защите, поскольку в ряде случаев суды требуют доказательств того, что не вступившим в силу решением налоговой инспекции затронуты права налогоплательщика.

В зарубежном законодательстве данный вопрос решается по-разному. Так, во Франции неполучение ответа на жалобу означает ее отклонение. В Бельгии и ФРГ при неполучении ответа в положенный срок налогоплательщик может обратиться в суд. В Положении об административном производстве ФРГ, в частности, установлено, что если по жалобе заинтересованного лица административный орган не выносит решения без уважительных причин и оснований в установленный срок, то иск может быть непосредственно, т.е. без проведения предварительного производства, направлен в суд. Оригинальное правовое решение существует в украинском законодательстве – если налогоплательщику не направляется решение о продлении срока рассмотрения жалобы либо решение о результатах рассмотрения жалобы, либо решение о результатах рассмотрения жалобы в указанный срок, считается, что решение по жалобе принято в пользу налогоплательщика и налоговое уведомление-решение отменяется.

Обязательность досудебной процедуры урегулирования налогового спора

Подходы к решению данного вопроса существенно различаются. Как общую тенденцию можно отметить расширение перечня государств, где административная процедура в налоговых спорах становится обязательной. В Германии, Франции, Великобритании, Болгарии досудебная процедура урегулирования налогового спора обязательная. В Канаде налогоплательщик не вправе обращаться в Налоговый суд Канады до рассмотрения жалобы в административном порядке⁵.

Интерес представляет прием создания стимулов к разрешению налоговых споров в досудебном порядке, который был реализован отечественным законодателем при формировании института апелляционной жалобы (жалобы на не вступившее в силу решение налогового органа). Так, Кодекс внутренних доходов США устанавливает правило, согласно которому возмещаемые судебные издержки подлежат существенному уменьшению, если налогоплательщик не использовал средства административной защиты своих прав. Как отмечает Э. Н. Нагорная, американ-

⁵ См.: Налоговые системы зарубежных стран // Международный бухгалтерский учет. 2007. № 9.

ский налогоплательщик несет отрицательные последствия непринятия мер по урегулированию спора в досудебном порядке⁶.

Вопрос о том, может ли быть ухудшено положение подателя жалобы по сравнению с тем, которое было создано обжалованным актом, в общем случае имеет отрицательный ответ. Причины заключаются в противоречии самой идеи жалобы, понимаемой как просьба об устранении нарушений прав невластного субъекта и инициированной им самим.

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ разрешил данный вопрос в постановлении от 29 июля 2009 г. № 5172/09, указав, поскольку вышестоящий налоговый орган принимает решение по жалобе, то не вправе по итогам ее рассмотрения принимать решение о взыскании дополнительных налоговых платежей. Иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации права на обжалование. Концептуально данная позиция находится в русле отечественной традиции. Несмотря на то, что в теории в целом закрепилось положение о недопущении ухудшения положения налогоплательщика по итогам рассмотрения жалобы, исключения имеют место как в теории, так и на практике. В Украине в ходе апелляционной процедуры, если налогоплательщик обжалует налоговое уведомление-решение только частично, налоговым органом может быть пересмотрена и необжалуемая часть, в том числе доначислены налоги и штрафные санкции в большем размере, чем в оспариваемом уведомлении-решении. В 2008 г. при рассмотрении жалоб налогоплательщиков была дополнительно начислена сумма, которая составила 1,5 % от суммы оспариваемых налогов и штрафов.

В ФРГ налоговый орган имеет также возможность пересмотра первоначального решения и в не обжалуемой налогоплательщиком части. Оспариваемый акт в досудебном порядке заново рассматривается в полном объеме. В результате оспариваемый акт может быть изменен в худшую сторону. В этом случае налоговый орган обязан предварительно известить налогоплательщика о таком намерении, а податель жалобы вправе отозвать свое возражение. Но после этого он лишается возможности последующего судебного обжалования акта налогового органа. Как отмечает А. А. Артюх, «поворот к худшему» – один из наиболее спорных вопросов в административном праве Германии на протяжении многих лет⁷. По мнению М. Д. Загряцкова, привлечение личного интереса в форме права на жалобу к охране объективного права имеет такое громадное значение для правопорядка, что всякое ослабление желанья пользоваться правом жалобы несовместимо прежде всего с требованием самого правопорядка. Данный подход на этапе становления и развития досудебного производства по налоговым жалобам представляется наиболее

⁶ См.: *Нагорная Э. Н.* Налоговые споры : оценка доказательств в суде. М., 2009.

⁷ См.: *Артюх А. А.* Ухудшение положения налогоплательщика как результат рассмотрения его жалобы в административном порядке. Опыт Германии // *Налоговед.* 2010. № 3. С. 77–85.

взвешенным. Следует учитывать, что до недавнего времени востребованность досудебной процедуры у налогоплательщиков была исключительно низкой.

О связанности налоговых органов судебными прецедентами

Важный и актуальный для отечественной практики вопрос – насколько налоговые органы связаны судебными прецедентами – напрямую влияет на возможность урегулирования налогового спора до суда и в условиях обязательности досудебного обжалования имеет большое значение.

Согласно общему правилу, в США должностное лицо при принятии решения не связано судебными прецедентами, однако при разрешении спора Служба внутренних доходов (СВД) учитывает возможные риски и сложности рассмотрения дела в суде. Во время «круглого стола» в ВАС РФ по вопросам досудебного обжалования (Москва, 18–22 января 2010 г.) Д. Райан, глава подразделения СВД по рассмотрению апелляций, изложила практические аспекты процедуры оценки таких рисков. Если сотрудник управления при анализе жалобы приходит к выводу, что у СВД не более 30 % вероятности выиграть дело в суде, налогоплательщику предлагается урегулировать спор вне суда. Таким образом удается урегулировать приблизительно 70 % споров.

Как отмечает профессор Д. Бирк, налоговые органы Германии связаны решениями финансовых судов только в рамках конкретного дела, на другие аналогичные случаи решения судов не распространяются. И в связи с этим существует много проблем. Решения Высшего Федерального Суда Германии теоретически действуют только в отношении конкретного дела, тем не менее этого решения придерживаются налоговые органы в своей практике. В некоторых случаях Министерство финансов ФРГ выпускает так называемый приказ о неприменении, содержащий разъяснение вынесенного судом решения и указание на то, что данное судебное решение не должно применяться к аналогичным делам. В 2007 г. Высший финансовый суд Германии вынес около 450 решений против налоговых органов. В отношении 13 из них Министерство финансов вынесло приказы о неприменении.

Отечественной практике известна также ситуация несовпадения позиций ВАС РФ и Министерства финансов ФНС России по ряду сложных вопросов. Один из недавних примеров – письмо ФНС России от 17 марта 2010 г. № 3-2-06/22 «О порядке учета в целях налогообложения процентов по долговым обязательствам», где прямо указано на несогласие с правовой позицией Президиума ВАС РФ, изложенной в постановлении от 24 ноября 2009 г. № 11200/09. Для достижения высокой степени эффективности досудебного порядка разрешения налоговых споров должна быть найдена взаимоприемлемая форма разрешения разногласий в позициях органов власти, в противном случае досудебное разрешение налогового спора в ситуации «позиционного конфликта» представляется невозможным.

Последовательный анализ изменения законодательства и практики дает основания для вывода, что процедура досудебного обжалования все больше инкорпорируется в процедуру судебную, все более признается обязательной для обращения к судебной защите. Сами правила досудебной процедуры на практике формируются под воздействием правил и нужд, перспектив совершенствования налогового судопроизводства. Этап реализации обязательной досудебной процедуры выявил в полной мере как тесную взаимосвязь двух стадий обжалования (судебной и досудебной), так и недостатки в формировании правового регулирования, обусловленные в том числе отсутствием необходимой разработки теории налоговой жалобы с точки зрения единых подходов и логики достижения итогового результата – разрешения налогового спора.

Воронежский государственный университет

*Сыщиков И. С., аспирант кафедры
финансового права*

E-mail: Trashobot@gmail.com

Тел.: 8-960-104-82-88

Voronezh State University

*Syschikov I. S., Post-graduate Student of
the Financial Law Department*

E-mail: Trashobot@gmail.com

Tel.: 8-960-104-82-88