

УДК 336.22

Об особенностях защиты прав налогоплательщиков.

Богущ Владимир Вячеславович, студент

Древаль Людмила Николаевна, Доктор юридических наук, профессор

ФГБОУ ВО «Тихоокеанский государственный университет»

(г.Хабаровск)

Аннотация: В статье рассматриваются особенности защиты прав налогоплательщиков.

Ключевые слова: Налоговые органы, налогоплательщик, защита прав, обжалование, налоги и сборы.

Как известно в соответствии со статьей 45 Конституции РФ каждому гарантируется право "защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом". Из положений статей 22, 31, 32 НК РФ, налогоплательщику гарантируется защита от неправомерных действий (бездействия) налоговых органов, а для налоговых органов предусматривается обязанность при осуществлении мероприятий налогового контроля соблюдать законодательство Российской Федерации.

При этом положения, предусмотренные пунктом 1 статьи 22 Налогового кодекса Российской Федерации (Далее Кодекс), конкретно устанавливают, что налогоплательщикам (плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) определяется настоящим Кодексом и иными федеральными законами. Последнее конечно больше касается судебной защиты и под иными федеральными законами прежде следует понимать АПК РФ, КАС РФ, но не только. Так, нормы КоАП РФ и Федерального закона от 27.11.2010 N 311-ФЗ (ред. от 29.07.2017) "О таможенном регулировании в Российской Федерации" предоставляют налогоплательщикам, плательщикам сборов дополнительные

гарантии их прав и законных интересов, где они выступают в рамках норм указанных законов в качестве соответствующих субъектов (лицо, привлекаемое к административной ответственности, таможенный перевозчик и пр.), но статус которых непосредственно вытекает из исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Однако, вернемся к положениям пункта 1 статьи 22 Кодекса и вкратце рассмотрим административную и судебную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков.

Глава 19 Кодекса устанавливает Порядок обжалования актов налоговых органов и действия или бездействие их должностных лиц.

Так, в соответствии со статьей 138 Кодекса, 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.

Административный способ обжалования не новый для российской правовой системы. Он обладает рядом преимуществ по сравнению с судебной защитой, среди которых можно выделить:

- оперативность рассмотрения жалобы (как правило, не превышает одного месяца);
- отсутствие необходимости уплачивать государственную пошлину;
- простота и доступность (для подачи жалобы в административном порядке не требуются глубокие юридические знания и соблюдение процессуальных правил, установленных для судебного порядка);
- возможность определить позицию вышестоящего налогового органа, а в зависимости от этого - продолжить процедуру обжалования или прекратить ее ввиду нецелесообразности.

Согласно пункту 1 статьи 138 НК РФ акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

Российское законодательство не содержит определения ненормативных правовых актов. Вместе с тем, как отмечено в Информации УФНС России по Приморскому краю от 07.02.2014 N 07-15/02886 "Урегулирование споров между налогоплательщиками и налоговыми органами в досудебном порядке", теория и практика его применения выделяют следующие особенности, при наличии которых акт признается ненормативным правовым:

- изложен в письменной форме (решения, постановления и др.), причем форма может быть как установленной, так и произвольной;
- носит ненормативный характер, т.е. не содержит общепринятые правила поведения (нормы права) для неопределенного круга лиц;
- адресован конкретному лицу или группе лиц;
- является односторонним правовым актом (выражает волю только налогового органа (должностного лица)), результатом его правоприменительной деятельности;
- принимается уполномоченным на это налоговым органом или должностным лицом;
- содержит обязательные для исполнения властные предписания (правила поведения) индивидуального характера, затрагивающие субъективные интересы налогоплательщика (налогового агента), либо служит основанием для возникновения, изменения или прекращения налоговых обязательств;
- действие ненормативного акта прекращается при его исполнении.

Также в качестве критерия отнесения документа к акту налогового органа ненормативного характера можно рассматривать его подписание руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, как было это предусмотрено в пункте 48 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 (утратило силу в связи с изданием Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57).

Деятельность налоговых органов полностью регламентирована как по порядку, так и по срокам. В Кодексе предусмотрены основные права и обязанности налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов,

страховых взносов) (ст. ст. 21 и 23 НК РФ) и налоговых органов (их должностных лиц) (ст. ст. 31 - 33 НК РФ). Согласно пункту 2 статьи 22 НК РФ права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов. Помимо обязанностей, предусмотренных НК РФ, должностные лица налоговых органов обязаны соблюдать Конституцию РФ, требования иных законов, а перечень прав налогоплательщиков, предусмотренный статьей 21 Кодекса не является закрытым.

Под действиями должностных лиц налоговых органов понимается любая их деятельность (активное поведение) при осуществлении ими своих полномочий, касающаяся прав и обязанностей налогоплательщика (налогового агента). Бездействием признаются случаи, когда должностные лица налоговых органов не исполняют (пассивное поведение), в т. ч. в установленные сроки, либо ненадлежаще осуществляют предписания НК РФ или уклоняются от их исполнения, а также злоупотребляют правом (Информация УФНС России по Приморскому краю от 07.02.2014 N 07-15/02886).

Например, в соответствии с пунктом 2 статьи 88 НК РФ, камеральная налоговая проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета). Не проведение в установленный НК РФ срок камеральной налоговой проверки налоговой декларации свидетельствует о неправомерном бездействии должностных лиц налоговых органов. И хотя данный срок не является пресекательным, но его несоблюдение может повлечь нарушение иных прав и законных интересов налогоплательщика. К примеру, право налогоплательщика на своевременное получение сведений о факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога, которому корреспондирует обязанность налогового органа сообщить налогоплательщику в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта, а факт излишней уплаты налога может быть установлен, в том числе, по результатам камеральной налоговой проверки.

Действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов могут быть выражены также в устной либо письменной форме. При этом, перечень действий (бездействие) должностных лиц налоговых органов, которые могут быть обжалованы, законодательно не ограничен. Поэтому обжалованию подлежат любые действия (бездействие), совершенные (не совершенные или ненадлежащим образом осуществленные) налоговыми органами (их должностными лицами) при исполнении своих прав и обязанностей.

Налоговый кодекс РФ предусматривает порядок и сроки досудебного обжалования в вышестоящий налоговый орган, которые различаются в зависимости от предмета обжалования. Общий порядок и сроки выдачи жалобы на ненормативные акты, а также действия (бездействие) налоговых органов и их должностных лиц установлены в статье 139 НК РФ.

Жалоба на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица подается соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа. Т.е., если налогоплательщик обжалует действия конкретного лица, не являющегося начальником (заместителем начальника) территориального налогового органа, например, налогового инспектора, то соответственно жалоба подается соответствующему начальнику (заместителем начальника) территориального налогового органа. В случае, если обжалуется ненормативный правовой акт территориального налогового органа, который, соответственно, подписан начальником (заместителем начальника) территориального налогового органа, то жалоба подается в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) – в Управление ФНС России по субъекту РФ (начальнику Управления ФНС России по субъекту РФ). При обжаловании решения Управления ФНС России по субъекту РФ, жалоба направляется в Федеральную налоговую службу.

В вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) жалоба подается, если иное не предусмотрено НК РФ, в течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. К

жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы. Жалоба подается в письменной форме и подписывается заявителем или его представителем (законным или уполномоченным).

А вот обжалование решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок осуществляется с учетом ряда особенностей.

Так, по результатам рассмотрения акта и материалов налоговой проверки руководитель налогового органа (его заместитель) принимает решение в 10-дневный срок со дня истечения срока на подачу возражений:

- о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение;
- об отказе в привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение.

Решение, принятое по результатам налоговой проверки, может быть обжаловано в порядке, определяемом ст. ст. 101.2 и 139 НК РФ. При этом необходимо отметить, что решение, принятое по результатам налоговой проверки, может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе (п. 2 ст. 138 НК РФ). Таким образом, для таких решений законодательством предусмотрена обязательная досудебная процедура их обжалования.

В силу пункта 2 статьи 148 Арбитражного процессуального кодекса РФ арбитражный суд оставляет исковое заявление без рассмотрения, если после его принятия к производству установит, что истцом не соблюден претензионный или иной досудебный порядок урегулирования спора с ответчиком, если это предусмотрено федеральным законом или договором. Таким образом, установленный досудебный порядок предполагает возможность урегулирования спорных вопросов непосредственно между налогоплательщиком и налоговым органом без обращения в суд, в связи с чем налогоплательщик, указавший при обжаловании в суд вступившего в законную силу решения иные основания, чем при подаче апелляционной жалобы в налоговый орган, не может считаться исполнившим установленную

НК РФ процедуру предварительного обжалования в вышестоящий налоговый орган.

При этом, Кодекс разграничивает решения, принятые по результатам налоговой проверки (выездные и камеральные налоговые проверки статьи 88, 89 НК РФ) и решения, которые выносятся в ходе иных мероприятий налогового контроля о налоговых правонарушениях (за исключением правонарушений, предусмотренных статьями 120, 122 и 123 настоящего Кодекса), которые рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101.4 настоящего Кодекса. Названная норма права (статья 101.4 Кодекса) устанавливает собственный порядок производства по делу о налоговом правонарушении и обязательный досудебный порядок обжалования решения налогового органа, введенный Федеральным законом № 153-ФЗ от 02.07.2013 г. "О внесении изменений в часть первую Налогового Кодекса Российской Федерации" на нее не распространяется.

Таким образом, из системного толкования положений статей 101, 101.2, 101.4, 137 - 140 НК РФ следует, что предусмотренный пунктом 5 статьи 101.2 НК РФ обязательный досудебный порядок обжалования в вышестоящий налоговый орган решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения распространяется только на решения, принимаемые по результатам налоговых проверок.

Что касается последних, то решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения могут быть обжалованы:

1) до его вступления в силу - в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы (п. 2 ст. 139.1 НК РФ). Согласно п. 9 ст. 101 НК РФ решение вступает в силу по истечении десяти дней со дня вручения его лицу (представителю этого лица), в отношении которого было вынесено соответствующее решение. При этом соответствующее решение должно быть вручено в течение пяти дней после дня его вынесения.

Апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган;

2) после вступления в силу решения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, - в течение года с момента вынесения обжалуемого решения. При этом жалоба на такое решение подается в вышестоящий налоговый орган.

В случае, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, не отменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом. Таким образом, подача апелляционной жалобы позволяет налогоплательщику приостановить вступление решения в силу (следовательно, налоговый орган не может осуществить взыскание доначисленных сумм до принятия решения по жалобе вышестоящим налоговым органом).

Если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, изменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа, с учетом внесенных изменений, вступает в силу с даты принятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

Вместе с тем, Кодексом не урегулированы положения, предусматривающие пределы полномочий вышестоящего налогового органа, рассматривающего жалобу налогоплательщика на решения, вынесенные по результатам налоговых проверок, по изменению налоговых обязательств налогоплательщика. В частности, Кодексом прямо не прописано то, что вышестоящий налоговый орган по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика может увеличить налоговую и соответственно сумму подлежащего уплате налога. Пробелы в законодательстве о налогах и сборах восполняет судебная практика. Так, в Постановлении от 28.07.2009 N 5172/09

Президиум Высшего арбитражного суда РФ указал, что вышестоящий налоговый орган, рассматривающий жалобу налогоплательщика, не может принять решение, согласно которому налогоплательщик должен уплатить дополнительные налоговые платежи, не указанные в оспариваемом решении налогового органа. Таким образом, вышестоящий налоговый орган не устанавливает дополнительных налоговых обязательств для налогоплательщиков. Иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него решения.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением:

1) случаев апелляционного обжалования решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок;

2) в остальных случаях - по заявлению лица, подавшего жалобу, исполнение обжалуемого акта или совершение обжалуемого действия может быть приостановлено при наличии достаточных оснований полагать, что указанный акт или указанное действие не соответствует законодательству Российской Федерации. Решение о приостановлении исполнения обжалуемого акта или совершения обжалуемого действия принимается вышестоящим налоговым органом. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Основанием для отказа в рассмотрении жалобы может быть: пропуск срока подачи жалобы; подача ее ненадлежащим лицом, не подтвердившим свои полномочия представлять налогоплательщика в налоговых правоотношениях; отсутствие на жалобе личной подписи заявителя (его представителя); неуказание в жалобе предмета и причин обжалования; повторная подача жалобы по тому же предмету и основаниям; кроме того, жалоба не может быть рассмотрена, если на момент ее подачи по этому спору

имеется вступившее в законную силу решение суда; на момент подачи жалоба уже принята к рассмотрению в вышестоящем налоговом органе.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления.

Отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу. Вместе с тем, налогоплательщик при отзыве жалобы не лишается права на подачу повторной жалобы:

- в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу, но по другим основаниям, нежели те, по которым подавалась первоначальная жалоба;
- по тем же основаниям, по которым подавалась первоначальная жалоба, но в другой вышестоящий налоговый орган или другому вышестоящему должностному лицу, чем те, куда подавалась первоначальная жалоба.

Повторная подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу производится в сроки, установленные для ее подачи.

Жалоба рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом).

По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить акт налогового органа;
- 3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- 4) изменить решение или вынести новое решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов, вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу.

По итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган вправе:

- 1) оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу - без удовлетворения;
- 2) отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;
- 3) отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

Федеральной налоговой службой разъяснено право вышестоящего налогового органа отменить решение нижестоящего налогового органа и вынесении (принятии) нового решения в соответствии со статьей 140 НК РФ (Письмо ФНС России от 17.08.2012 N СА-4-9/13655@).

Право вышестоящего налогового органа на вынесение по итогам рассмотрения апелляционной жалобы в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 140 НК РФ, решения, которым отменяется решение нижестоящего налогового органа, и принимается по делу новое решение, нашло подтверждение в Определении Конституционного Суда РФ от 24.02.2011 N 194-0-0. В соответствии с Определением ВАС РФ от 20.01.2011 N ВАС-11805/10 в случае реализации вышестоящим налоговым органом права на отмену решения нижестоящего налогового органа и принятия по делу нового решения, принимается единый документ в виде решения в соответствии с пунктом 2 статьи 140 НК РФ.

После ознакомления с правом административного обжалования со стороны налогоплательщиков актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц можно перейти к рассмотрению судебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Как следует из пункта 4 статьи 138 НК РФ, 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 Российской Федерации. Соответственно, юридические лица и индивидуальные предприниматели, обращаются с заявлениями об оспаривании актов налоговых органов в порядке, предусмотренном АПК РФ, а физические лица, в том числе такие как, адвокаты, нотариусы, арбитражные управляющие и иные лица, занимающиеся частной практикой, подают заявления об оспаривании актов и действий налоговых органов и их должностных лиц в порядке КАС 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 Российской Федерации

Одной из особенностей судебной защиты прав налогоплательщиков является подача последними напрямую в соответствующий суд, минуя административное урегулирование спора, имущественных исков к налоговым органам.

Одними из таких исков, в частности, являются иски об обязанности налогового органа возратить налогоплательщику определенную сумму излишне уплаченного или взысканного налога.

Рассмотрев и проанализировав процедуру реализации защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, гарантированные законодательством о налогах и сборах, следует сделать вывод, что в целом механизм защиты прав налогоплательщиков детально регламентирован, что возлагает прежде всего на налоговые органы соблюдать процедуру рассмотрения и принятия решения о нарушениях законодательства о налогах и сборах, а также совершать определенных законом действия при поступлении жалобы налогоплательщика на акты и действия налоговых органов.

Список использованной литературы:

Нормативно-правовые акты

1. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018). [Электронный ресурс]. URL: <https://online3.consultant.ru> (дата обращения: 25.05.2018 г.);
2. Федеральный № 153-ФЗ от 02.07.2013 г. "О внесении изменений в часть первую Налогового Кодекса Российской Федерации". [Электронный ресурс]. URL: <https://online3.consultant.ru> (дата обращения: 25.05.2018 г.);

Правоприменительная практика

3. Определение Конституционного Суда РФ от 24.02.2011 № 194-0-0 [Электронный ресурс]. URL: <https://online3.consultant.ru> (дата обращения: 25.05.2018 г.);
4. Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 [Электронный ресурс]. URL: <http://fasuo.arbitr.ru> (дата обращения: 25.05.2018 г.);
5. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 [Электронный ресурс]. URL: <http://fasuo.arbitr.ru> (дата обращения: 25.05.2018 г.);
6. Определение ВАС РФ от 20.01.2011 № ВАС-11805/10 [Электронный ресурс]. URL: <http://fasuo.arbitr.ru> (дата обращения: 25.05.2018 г.);

Периодическая литература

7. Письмо ФНС России от 17.08.2012 N СА-4-9/13655@. [Электронный ресурс]. URL: <https://online3.consultant.ru> (дата обращения: 25.05.2018 г.);
8. Информация УФНС России по Приморскому краю от 07.02.2014 N 07-15/02886 "Урегулирование споров между налогоплательщиками и налоговыми органами в досудебном порядке". [Электронный ресурс]. URL: <https://online3.consultant.ru> (дата обращения: 25.05.2018 г.)