

# Изменения в процедуре вынесения решения по результатам налоговой проверки. Обжалование решений налоговых органов

**Я.С. Проскурина**, юрист, PricewaterhouseCoopers CIS Law Offices B.V.,

**К.А. Кантырев**, консультант по правовым вопросам, PricewaterhouseCoopers CIS Law Offices B.V.

Как известно, Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ<sup>1</sup> были внесены существенные изменения в первую часть Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ): ряд положений НК РФ приведен в соответствие со сложившейся практикой, некоторые правила и процедуры отменены, внесены новые.

В настоящей статье хотелось бы остановиться на тех существенных изменениях, которые были внесены в статью 101 НК РФ, регулируемую процедуру и условия принятия решений по результатам налоговых проверок, а также на одном значительном, на наш взгляд, нововведении — обязательном досудебном обжаловании решений в вышестоящий налоговый орган.

## Изменения в процедуре вынесения решения

Федеральным законом № 137 статья 101 НК РФ изложена в новой редакции. В статью внесен ряд нововведений, которые существенно меняют процедуру вынесения решения по результатам проверки.

Прежде всего необходимо отметить, что статья 101 НК РФ, регулирующая указанный вопрос, теперь в равной степени применяется как при вынесении решения по выездной проверке, так и при вынесении решения по результатам камеральной проверки, в случае

В настоящей статье авторы останавливаются на рассмотрении существенных изменений, внесенных в статью 101 Налогового кодекса, регулируемую процедуру и условия принятия решений по результатам налоговых проверок, а также на одном из значительных нововведений — обязательном досудебном обжаловании решений в вышестоящий налоговый орган. Речь идет о решениях по выездной и камеральной проверкам.

<sup>1</sup> Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

если в рамках этой проверки выявлены нарушения налогового законодательства.

Таким образом, все последующие изменения, о которых пойдет речь, в полной мере касаются как принятия решений по выездной, так и по камеральной проверкам.

## Срок на принятие решения по результатам проверки

Важным изменением, внесенным в статью 101 НК РФ, является установление ряда сроков, которых не были предусмотрены НК РФ в предыдущей редакции.

Так, с 1 января 2007 г. НК РФ установлен не только срок рассмотрения результатов проверки руководителем налогового органа, но и срок принятия решения по результатам проверки. Этот срок составляет 10 дней (согласно новой редакции НК РФ, это 10 рабочих дней) со дня истечения срока на представление налогоплательщиком возражений на акт налоговой проверки. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц. В редакции НК РФ, действующей до 1 января 2007 г., такой срок установлен не был, что на практике приводило к необоснованному затягиванию налоговыми органами сроков принятия решения по результатам проверки.

## Дополнительные мероприятия налогового контроля

Не менее важным является установление срока проведения дополнительных мероприятий налогового контроля. До 1 января 2007 г. НК РФ указанный срок не был установлен, что зачастую приводило к затягиванию проведения дополнительных мероприятий налогового контроля на длительный срок. С 1 января 2007 г. дополнительные мероприятия налогового контроля проводятся в срок, не превышающий одного месяца с даты принятия решения о проведении таких мероприятий. Кроме того, в изменениях сделана попытка разрешить неясности, касающиеся процедуры и предмета проведения дополнительных мероприятий налогового контроля. В пункте 6 статьи 101 НК РФ указано, что в решении о назна-

чении таких мероприятий излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения. Установлено, что в качестве дополнительных мероприятий налогового контроля могут проводиться истребование документов в соответствии со статьями 93 и 93.1 НК РФ, допрос свидетеля и проведение экспертизы.

А поскольку статья 101 НК РФ теперь применяется как к выездным, так и к камеральным налоговым проверкам, дополнительные мероприятия налогового контроля могут проводиться как после выездной, так и после камеральной налоговой проверки.

## Обеспечительные меры налогового органа

Еще одним важным нововведением в НК РФ является возможность принятия руководителем налогового органа обеспечительных мер, направленных на обеспечение возможности исполнения решения налогового органа по проверке.

Обеспечительные меры могут быть приняты руководителем налогового органа (его заместителем) после принятия решения о привлечении к ответственности/отказе в привлечении к ответственности. Таким образом, обеспечительные меры могут быть приняты как до вступления решения в силу (о котором будет рассказано ниже), так и после вступления его в силу (на любой стадии исполнения решения).

Обеспечительными мерами могут быть запрет на отчуждение имущества без согласия налогового органа (производится последовательно в отношении недвижимости, транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений, иного имущества, готовой продукции, сырья, материалов). В случае если совокупная стоимость такого имущества, по данным бухгалтерского учета, меньше общей суммы недоимки, пени и штрафов, подлежащей уплате по решению, то на оставшуюся «необеспеченной» сумму возможно приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке.

Обеспечительные меры могут быть заменены по просьбе налогоплательщика на банковскую гарантию, залог ценных бумаг, обращающихся на ор-

ганизованном рынке ценных бумаг, или иного имущества, поручительство третьего лица. Однако такая замена является правом, но не обязанностью налогового органа. Налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в замене обеспечительных мер только в одном случае — если налогоплательщик на всю сумму налогов, пени и штрафов, подлежащую уплате по решению о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности, представит налоговому органу банковскую гарантию банка с инвестиционным рейтингом рейтингового агентства, включенного в утверждаемый Минфином России перечень. Насколько нам известно, такой перечень рейтинговых агентств на настоящий момент Минфином России не утвержден, но, вероятно, будет утвержден в ближайшей перспективе.

Важно отметить, что обеспечительные меры могут быть приняты только в том случае, если у руководителя налогового органа есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение решения налогового органа по проверке. При этом решение вопроса, какие основания являются достаточными для принятия обеспечительных мер, фактически оставлено на усмотрение налогового органа, поскольку каких-либо правил и ориентиров по данному вопросу НК РФ не устанавливает. На наш взгляд, в случае, если руководитель налогового органа не обоснует, какие обстоятельства послужили основанием принятия решения об обеспечительных мерах, налогоплательщик может оспорить подобное решение в судебном порядке.

Крайне негативным для налогоплательщика является тот факт, что обеспечительные меры действуют до дня исполнения решения о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности либо до дня отмены вынесенного решения вышестоящим налоговым органом или судом. Соответственно запрет на отчуждение имущества, а в случае его недостаточности приостановление операций по счетам в банке могут действовать до момента списания денежных средств со счетов налогоплательщика по поручению налогового ор-

гана на перечисление соответствующих сумм в бюджетную систему России (ранее именуемого инкассовым поручением). Судебные же обеспечительные меры могут лишь предотвратить списание денежных средств со счетов налогоплательщика, но не отменить обеспечительные меры налогового органа. Таким образом, в случае принятия судебных обеспечительных мер обеспечительные меры налогового органа будут действовать в любом случае до отмены решения налогового органа судом, т. е. в течение всего судебного процесса. Это обстоятельство существенно уменьшает значение судебных обеспечительных мер, которые налогоплательщик мог получить при обращении в суд, и может в значительной степени затруднить хозяйственную деятельность налогоплательщика.

В то же время неразрешенными остаются вопросы о том, каким образом будет обеспечиваться исполнение обеспечительных мер налогового органа

и какие меры ответственности могут быть наложены на налогоплательщика в случае неисполнения решения налогового органа об обеспечительных мерах. Тем самым спрогнозировать, каким образом обеспечительные меры будут

«работать» на практике, пока не представляется возможным. Кроме того, на наш взгляд, серьезные сомнения вызывает конституционность таких обеспечительных мер, однако этот вопрос является предметом самостоятельного рассмотрения.

## Вступление в силу решения по результатам проверки

В новой редакции статья 101 НК РФ предусматривает вступление в силу решения, вынесенного по результатам проверки. Срок на вступление решения в силу предусмотрен законодателем для того, чтобы у налогоплательщика была возможность оспаривать не только вступившее в силу решение, по которому незамедлительно иницируется процедура его исполнения, но и решение, не вступившее в силу, исполнение которого еще не началось. Однако, на наш взгляд, положительность этого но-

...статья 101 НК РФ, регулирующая указанный вопрос, теперь в равной степени применяется как при вынесении решения по выездной проверке, так и при вынесении решения по результатам камеральной проверки, в случае если в рамках этой проверки выявлены нарушения налогового законодательства.

новведения для налогоплательщика в значительной мере нивелируется наличием у налогового органа права на принятие обеспечительных мер, в том числе до вступления решения в силу.

Срок на вступление решения в силу составляет 10 дней (рабочих) со дня вручения решения лицу, в отношении которого оно вынесено. В случае же если в течение этих 10 дней налогоплательщиком подана апелляционная жалоба на решение налогового органа (и это другое важное нововведение, о котором будет сказано ниже), то решение налогового органа вступает в законную силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом. При этом до вступления в законную силу решение по результатам проверки не подлежит исполнению, процедура взыскания налогов, пени и штрафов, доначисленных таким решением, не инициируется, требование об уплате налога, пени и штрафа налогоплательщику не направляется (ст. 101.3 НК РФ).

Необходимо отметить, что процедура вступления в силу предусмотрена только для решений налоговых органов, принимаемых по результатам налоговых проверок (камеральной или выездной), т.е. вступление в силу иных ненормативных правовых актов налоговых органов не предусмотрено. Соответственно для иных актов налоговых органов, помимо решений по результатам налоговых проверок, а также действий и бездействий налоговых органов, процедура апелляционного обжалования не предусмотрена. Они могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган в общем порядке в соответствии со статьями 138–140 НК РФ.

## Апелляционное обжалование

Процедура апелляционного обжалования не вступивших в силу решений налогового органа является новой для российского законодательства о налогах и сборах. По замыслу законодателя, она направлена на более эффективное разрешение налоговых споров в досудебном порядке, до вступления решения по проверке в силу.

Как уже было отмечено, апелляционная жалоба в вышестоящий налоговый орган может быть подана только на не вступившее в силу решение налогового органа, т.е. только в течение 10 дней

после получения налогоплательщиком такого решения. При этом апелляционная жалоба подается через вынесший решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган. Какие материалы имеются в виду, НК РФ не уточняет, однако, на наш взгляд, исходя из логики пункта 3 статьи 139 НК РФ, это должны быть не только документы, приложенные налогоплательщиком к жалобе, но и все материалы проверки, имеющиеся у налогового органа.

Решение по апелляционной жалобе, так же как и по жалобе, поданной налогоплательщиком в общем порядке, принимается вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на 15 (рабочих) дней.

Если по итогам рассмотрения апелляционной жалобы решение налогового органа по проверке было утверждено вышестоящим налоговым органом, то оно вступает в силу со дня такого утверждения. С этого же дня оно подлежит исполнению.

## Обязательное досудебное обжалование решений налогового органа

Отдельно хотелось бы рассказать об изменениях, касающихся обязательного обжалования решений налоговых органов о привлечении к ответственности и отказе в привлечении к ответственности. Хотя указанные изменения вступают в силу только с 1 сентября 2009 г., они являются существенными для налогоплательщиков и заслуживают особого внимания.

С 2009 г. вводится обязательное досудебное обжалование в вышестоящем налоговом органе решений налоговых органов о привлечении /отказе в привлечении лица к налоговой ответственности. Таким образом, в суд налогоплательщик сможет обратиться только после обращения в вышестоящий налоговый орган. При этом срок на судебное обращение в соответствии с НК РФ будет исчисляться со дня, когда налогоплательщику стало известно о вступлении в силу решения налогового органа.

Целью указанных изменений, вероятно, являлось желание законодателя снизить количество

налоговых споров, рассматриваемых в судебном порядке, и «настроить» налогоплательщика на разрешение споров в рамках общения с налоговыми органами, без обращения в суд. Однако будет ли эта цель достигнута, на наш взгляд, зависит исключительно от налоговых органов и их готовности объективно и своевременно рассматривать спорные моменты, возникающие при осуществлении налогового контроля. Хотелось бы обратить внимание на несколько важных моментов.

Во-первых, обязательное досудебное обжалование вводится только для решений о привлечении к налоговой ответственности и решений об отказе в привлечении к налоговой ответственности. Такие решения могут быть приняты только:

- 1) по результатам налоговой проверки (камеральной или выездной) в рамках процедуры, предусмотренной статьей 101 НК РФ;
- 2) по результатам иных мероприятий налогового контроля в рамках процедуры, предусмотренной статьей 101.4 НК РФ.

В иных случаях принятия налоговым органом решений о привлечении к налоговой ответственности либо об отказе в привлечении к налоговой ответственности НК РФ не предусмотрено. Что касается иных ненормативных правовых актов (требований, решений о взыскании и т.п.), действий и бездействий налогового органа, то для них обязательного досудебного порядка оспаривания не предусматривается, они могут быть оспорены в судебном порядке без соблюдения каких-либо предварительных процедур.

Во-вторых, необходимо уточнить, какое именно обжалование в вышестоящий налоговый орган решений будет обязательным. С 2007 г. обжалование в вышестоящий налоговый орган решений налоговых органов, вынесенных по результатам проверок, будет существовать в двух видах:

- 1) апелляционное обжалование для решений, не вступивших в законную силу;
- 2) общий порядок обжалования решений, вступивших в законную силу (статьи 139–141 НК РФ).

Законодатель не уточняет, какое именно обжалование в вышестоящий налоговый орган будет обязательным с 2009 г. Таким образом, необходимым досудебным обжалованием решения, выне-

сенного по результатам проверок, может быть признано обжалование его в любом из вышеперечисленных порядке. Если налогоплательщик пропустил срок на обжалование решения в апелляционном порядке, то он тем не менее может обжаловать такое решение в общем порядке. После этого в случае необходимости налогоплательщик будет иметь полное право на обращение в суд.

Однако здесь важно иметь в виду, что срок на судебное обжалование будет исчисляться со дня, когда налогоплательщику стало известно о вступлении в силу решения налогового органа. В предлагаемом примере решение налогового органа вступит в силу через 10 дней со дня его получения и срок на его судебное оспаривание (три месяца) начнет истекать именно с этого момента. Таким образом, при пропуске срока на апелляционное обжалование не стоит «затягивать» с обращением в вышестоящий налоговый орган в «общем» порядке, так как в указанные три месяца, отведенные на обращение в суд, необходимо успеть пройти следующие этапы:

- 1) подать жалобу в вышестоящий налоговый орган;
- 2) вышестоящий налоговый орган должен рассмотреть эту жалобу, принять по ней решение и направить его налогоплательщику (принятие решения по жалобе, по общему правилу, занимает один месяц, однако этот срок может быть увеличен еще на 15 рабочих дней, т.е. в общей сумме принятие решения может занять почти два календарных месяца);
- 3) подготовить и подать заявление в суд (в случае отрицательного решения вышестоящего налогового органа).

Что касается решений, вынесенных в порядке статьи 101.4 НК РФ, то для них предусмотрен единственный порядок обжалования в вышестоящий налоговый орган. Необходимо помнить о том, что для таких решений срок на судебное оспаривание (три месяца) будет истекать с момента их получения, следовательно, важно не затягивать с подачей жалобы в вышестоящий налоговый орган, чтобы не пропустить срок обращения в суд.

Кроме того, существует некоторое разночтение между нормами НК РФ и АПК РФ, определяющими, с какого момента налогоплательщик вправе обратиться в суд. Однако данный вопрос является предметом самостоятельного рассмотрения. □