

Налоговые споры: вопросы обязательного досудебного урегулирования*

И.А. Хаванова, руководитель Департамента налоговых исследований и экспертиз Палаты налоговых консультантов¹

1. Обязательное досудебное обжалование решений по результатам налоговых проверок. Нормативное регулирование

Начиная с 2009 г. решения о привлечении (или об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения могут быть обжалованы в судебном порядке только после обжалования в вышестоящем налоговом органе. При оспаривании указанных решений непосредственно в арбитражный суд заявление в соответствии с пунктом 2 статьи 148 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее — АПК РФ) должно быть оставлено без рассмотрения². Данное правило введено пунктом 5 статьи 101.2³ Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), положения которого применяются к правоотношениям, возникающим с 1 января 2009 г. (п. 16 ст. 7 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ⁴).

Перечень актов, для которых досудебный порядок обжалования обязателен, является закрытым (решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения).

* Статья подготовлена на основе выступления автора 18 ноября 2008 г. на шестом ежегодном практическом семинаре «Налоги и ТЭК — 2009», который проходил в рамках Международного форума «ПравоТЭК-2008».

¹ www.palata-nk.ru.

² *Перицтов А.Г.* О влиянии судебной практики на развитие налогового законодательства // Налоговые споры: теория и практика. 2008. № 4.

³ В данной статье «примы» в НК РФ указаны через точку.

⁴ 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» (далее — Федеральный закон от № 137-ФЗ).

В данной статье говорится о том, что начиная с 2009 г. решения о привлечении (или об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения могут быть обжалованы в судебном порядке только после обжалования в вышестоящем налоговом органе. Обязательное досудебное обращение в вышестоящий налоговый орган предусмотрено и для тех случаев, когда в апелляционном порядке решение обжаловано не было и вступило в силу.

Автор особо отмечает, что нормы АПК РФ, устанавливающие срок для обращения в суд за защитой нарушенного права, не должны рассматриваться как препятствующие реализации права на использование внесудебных процедур разрешения налоговых споров. В условиях, когда досудебное административное обжалование является обязательным, представляется важным наряду с совершенствованием законодательства обеспечить максимальную открытость ведомственных процедур. Регламент рассмотрения налоговыми органами заявлений и жалоб должен стать общедоступным документом.

Большинство специалистов придерживаются мнения, что иные акты налоговых органов, в том числе решения об отказе в зачете (возврате) сумм излишне уплаченного или взысканного налога, о приостановлении операций по счетам налогоплательщика и т.д., могут быть обжалованы в суде без предварительного обжалования в вышестоящем налоговом органе.

Поддерживая эту точку зрения, отметим, что интерес будет представлять формирование позиции судов в отношении судебного обжалования отдельных актов, а именно:

- производных от решений (например, требования об уплате налога, пеней, штрафов, решения о взыскании налога, пеней, штрафов);
- связанных с ними по существу и процессуально (например, решения о возмещении или об отказе в возмещении НДС, которые выносятся по правилам пункта 3 статьи 176 НК РФ одновременно с решениями о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения).

Речь идет о ситуациях, когда названные акты будут обжаловаться в суде без досудебного обжалования решений в вышестоящем налоговом органе. Например, налогоплательщик, не обжаловавший решение по результатам налоговой проверки путем подачи апелляционной жалобы, может обратиться в суд с заявлением о признании недействительным требования об уплате налога, выставленного на основании решения, вступившего в силу.

Ранее практика основывалась на выводах пункта 48 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее — ВАС РФ) от 28 февраля 2001 г. № 5 **о возможности судебного оспаривания требований вне зависимости от оспаривания решения**, на основании которого они выставлены. При этом суды не ограничивались проверкой соблюдения формальных требований к составлению и оформлению данных актов, а рассматривали их по существу. Иными

словами, устанавливалась правомерность начисления недоимки, требование об уплате которой направлено налогоплательщику.

Так, в постановлении от 6 марта 2006 г. по делу № А78-3683/05-С2-27/280-Ф02-717/06-С1 ФАС Восточно-Сибирского округа не согласился с позицией налогового органа о том, что, поскольку предметом спора является признание недействительными требований, суд не может давать правовую оценку решению по результатам выездной налоговой проверки, на основании которого они выставлены, и указал, что при оценке законности требования об уплате налога суд не ограничен проверкой соблюдения положений статьи 69 НК РФ. Кроме того, решение налогового органа является одним из доказательств по делу и в силу части четвертой статьи 71 АПК РФ каждое доказательство подлежит оценке судом наряду с другими доказательствами.

В новых условиях такой подход будет означать выведение части споров по налоговым проверкам из обязательного предварительного рассмотрения в вышестоящем налоговом органе. Интерес к разрешению спора, минуя досудебную административную процедуру (например, обжалование требования, а не решения по результатам налоговой проверки), может быть стимулирован, в частности, возможностью доначисления вышестоящим налоговым органом по итогам рассмотрения жалобы налогов и пеней в размере большем, чем установлено обжалуемым решением⁵.

В случае обжалования решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда налогоплательщику стало известно о вступлении его в силу (п. 5 ст. 101.2 НК РФ). Указанный порядок исчисления срока учитывает особенности вступления в силу решений, для которых досудебное обжалование обязательно. Поправками, внесенными Федеральным законом от № 137-ФЗ, были установлены различные даты вынесения решения и его вступления в силу. При этом особенность вступления в силу при подаче

⁵ См., например, постановление ФАС Волго-Вятского округа от 1 марта 2007 г. по делу № А29-4792/2006А. Суд сослался на подпункт 4 пункта 2 статьи 140 НК РФ, в силу которого по итогам рассмотрения жалобы вышестоящий налоговый орган вправе изменить решение или вынести новое решение. По мнению суда, из этого положения не следует, что решение налогового органа может быть изменено только в сторону уменьшения налоговых обязательств налогоплательщика.

апелляционной жалобы в вышестоящий налоговый орган, как правило, не позволяет налогоплательщику узнать о вступлении решения в силу без соответствующего информирования со стороны налогового органа. Разграничение дат вынесения решения и вступления его в силу не является общим правилом для актов налоговых органов, а распространяется на определенный перечень решений (см. далее).

2. Апелляционное обжалование

Решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенные по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок (п. 7 ст. 101 НК РФ), подлежат исполнению не со дня их вынесения, а со дня вступления в силу (п. 1 ст. 101.3 НК РФ).

Для названных решений установлен особый порядок вступления в силу — по истечении 10 рабочих дней со дня вручения, а в случае подачи апелляционной жалобы — со дня утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части (п. 9 ст. 101 НК РФ). И при частичном обжаловании решения путем подачи апелляционной жалобы оно не вступает в силу в полном объеме до дня утверждения вышестоящим налоговым органом.

Основанием для направления требований об уплате налога, пеней, штрафов является вступившее в силу решение⁶ (п. 2, 3 ст. 101.3 НК РФ). В отличие от ранее действовавшего порядка⁷ требования направляются в течение 10 дней с даты вступления решения в силу (п. 2 ст. 70 НК РФ). Если по тем или иным причинам требования выставлены до рассмотрения апелляционной жалобы — на ос-

новании не вступившего в силу решения, суды признают их недействительными⁸.

По правилам пункта 2 статьи 139 НК РФ апелляционная жалоба подается до момента вступления в силу обжалуемого решения, то есть с учетом содержания пункта 9 статьи 101 НК РФ срок на подачу жалобы, имеющей статус апелляционной, ограничен 10 рабочими днями. Вступившее в силу решение будет исполняться вне зависимости от факта его обжалования, если только не будет удовлетворено ходатайство налогоплательщика о приостановлении действия обжалуемого решения (п. 3 ст. 138 НК РФ).

Обязательное досудебное обращение в вышестоящий налоговый орган предусмотрено и для тех случаев, когда в апелляционном порядке решение обжаловано не было и вступило в силу. Срок на обжалование вступившего в силу решения составляет один год со дня его вынесения (абзац четвертый п. 2 ст. 139 НК РФ).

В практике возник вопрос о возможности обжалования путем подачи апелляционной жалобы **решений о привлечении к налоговой ответственности, вынесенных на основании статьи 101.4 НК РФ**.

Дело в том, что обе статьи (101 и 101.4 НК РФ) предусматривают вынесение решений о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

При этом статья 100.1 НК РФ устанавливает различный порядок рассмотрения дел: дела о правонарушениях, выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки, рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101 НК РФ; дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушениях (за исключением правонарушений, предусмотренных статьями 120, 122 и 123 НК РФ) рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101.4 НК РФ.

⁶ Переориентировав процедуры исполнения решения на момент вступления в силу, НК РФ с даты вынесения решения предоставляет налоговому органу право на принятие обеспечительных мер (п. 10 ст. 101 НК РФ). В свою очередь, налогоплательщик вправе исполнить решение до вступления в силу. Подача апелляционной жалобы не лишает его этого права (п. 9 ст. 101 НК РФ).

⁷ Согласно положениям статьи 70 НК РФ в редакции Федерального закона от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ десятидневный срок на выставление требования исчислялся с даты вынесения решения по результатам налоговой проверки.

⁸ См., например: постановления ФАС Московского округа от 16 апреля 2008 г. по делу № КА-А40/3094-08, от 27 марта 2008 г. по делу № КА-А40/2481-08.

Разграничив даты вынесения и вступления в силу для решений по результатам налоговых проверок, НК РФ не предусматривает для решений, вынесенных на основании статьи 101.4, срока вступления в силу, отличного от даты вынесения решения. При этом путем прямого указания (п. 1 ст. 100.1) кодекс исключает распространение на них порядка, предусмотренного статьей 101.

Иными словами, положения НК РФ не позволяют установить период, в течение которого решение, вынесенное в порядке статьи 101.4, является не вступившим в силу, что исключает его обжалование путем подачи апелляционной жалобы, которая, как указывалось ранее, подается до момента вступления в силу обжалуемого решения. Такому пониманию корреспондирует и различный порядок выставления требований⁹.

Необходимо остановиться и на вопросе о возможности распространения обязательного досудебного порядка на **решения, вынесенные по правилам статьи 101.4 НК РФ**. Представляется, что названные решения **могут быть обжалованы в суде без предварительного обращения в вышестоящий налоговый орган**.

Помимо изложенной специфики решений по результатам налоговых проверок, необходимо обратить внимание также на порядок расположения норм. Статья 101.2 НК РФ, содержащая правило об обязательном досудебном обжаловании, следует непосредственно за статьей 101 НК РФ¹⁰. Прослеживается логика расположения статей 101, 101.2 и 101.3 НК РФ и их внутренняя взаимосвязь:

- **статья 101** «*Вынесение решения* по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки»;
- **статья 101.2** «*Порядок обжалования решения* налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения...»;
- **статья 101.3** «*Исполнение решения* налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения...».

Статья 101.4 «Производство по делу о предусмотренных настоящим Кодексом налоговых правонарушениях» находится вне приведенной последовательности. Статьи 101.2–101.4 введены Федеральным законом № 137-ФЗ, что дает дополнительные основания для усмотрения логики в расположении норм и намерения законодателя распространить обязательный досудебный порядок обжалования на решения, вынесенные согласно статье 101 НК РФ.

3. Сроки подачи жалоб в вышестоящий налоговый орган и в арбитражный суд

Статья 139 НК РФ предусматривает три варианта сроков подачи жалоб в вышестоящий налоговый орган. Трехмесячный срок, исчисляемый со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав, установлен для обжалования действий (бездействия) должностных лиц, а также ненормативных правовых актов, за исключением решений о привлечении (или об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, сроки на обжалование которых установлены абзацами третьим и четвертым пункта 2 статьи 139 НК РФ:

- 10 рабочих дней (с момента вручения) — на подачу апелляционной жалобы на решение, не вступившее в силу;
- один год (с момента вынесения) — на обжалование вступившего в силу решения.

Согласно части четвертой статьи 198 АПК РФ заявление о признании недействительным акта государственного органа, к которым относятся акты налоговых органов, может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда заявителю стало известно о нарушении его прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом.

Реализуя право на обжалование в судебном порядке, налогоплательщик руководствуется как

⁹ Согласно пункту 10 статьи 101.4 НК РФ требование об уплате штрафа выставляется на основании вынесенного решения, а требование по результатам налоговой проверки – в течение 10 дней с даты вступления решения в силу (п. 2 ст. 70 НК РФ).

¹⁰ Статья 101.1 НК РФ утратила силу (Федеральный закон № 137-ФЗ).

Жалоба в вышестоящий налоговый орган:	Срок подачи:	
На решения о привлечении (или об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения		
Апелляционная жалоба (на не вступившее в силу решение)	10 рабочих дней	со дня вручения обжалуемого решения (абз. третий п. 2 ст. 139 НК РФ, п. 9 ст. 101 НК РФ, п. 6 ст. 6.1 НК РФ)
Жалоба на вступившее в силу решение	1 год	со дня вынесения обжалуемого решения (абз. четвертый п. 2 ст. 139 НК РФ)
На действия (бездействие), акты налоговых органов, за исключением решений, обжалование которых осуществляется в вышеуказанные сроки		
	3 месяца	со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав (абз. первый п. 2 ст. 139 НК РФ)
Заявление в арбитражный суд	Срок подачи:	
	3 месяца	со дня, когда заявителю стало известно о нарушении его прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом (п. 4 ст. 198 АПК РФ) Прим.: Согласно пункту 5 статьи 101.2 НК РФ решение о привлечении (или об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в суде только после обжалования в вышестоящем налоговом органе. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу.

нормами соответствующих процессуальных кодексов, так и положениями НК РФ, что в ряде случаев создает определенные сложности.

Обращение в вышестоящий налоговый орган в течение одного года при осуществлении обязательного досудебного обжалования вступившего в силу решения не влияет на факт его вступления в силу, с которым пункт 5 статьи 101.2 НК РФ связывает начало исчисления срока для обращения в суд.

В литературе высказывалось суждение, что односторонний срок не соотносится с трехмесячным, дающим право на обращение в суд в порядке части четвертой статьи 198 АПК РФ, что создает риск пропуска срока на обращение в суд. Полагаем, что к рассматриваемой ситуации применимы выводы, которые содержатся в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 20 ноября 2007 г. № 8815/07. Президиум указал, что срок, установленный частью четвертой статьи 198 АПК РФ, подлежит применению с учетом положений НК РФ. Нормы АПК РФ, устанавливающие срок для обращения в суд за защитой нарушенного права, не должны рассматриваться как препятствующие реализации права на использование внесудебных процедур разрешения налоговых споров.

4. Особенности исчисления срока подачи апелляционной жалобы. Вопрос о возможности восстановления срока

Апелляционные жалобы подаются в вынесший обжалуемое решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган (п. 3 ст. 139 НК РФ).

Выступая 3 декабря 2008 г. на заседании научно-экспертного совета Палаты налоговых консультантов, заместитель руководителя Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России С.В. Разгулин отметил, что, если апелляционная жалоба будет подана непосредственно в вышестоящий налоговый орган (минуя налоговую инспекцию), она считается поданной с нарушением порядка. Это, по его мнению, должно повлечь отказ в рассмотрении апелляционной жалобы по процедурному основанию¹¹.

Скорее всего, такой подход будет и воспринят налоговыми органами. Например, разъяснения Управления ФНС России по Удмуртской Республике также сводятся к тому, что «если апелляционная жалоба представлена не в налоговый орган, кото-

¹¹ Информацию о заседании см.: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=1548>.

По данному вопросу см. также: письмо Министерства финансов Российской Федерации от 27 июля 2007 г. № 03-02-07/1-350.

рый вынес оспариваемое решение, а непосредственно в вышестоящий налоговый орган, то последний отказывает в рассмотрении жалобы»¹².

Возможность **направления апелляционной жалобы по почте** Министерство финансов Российской Федерации подтвердило в письме от 27 июля 2007 г. № 03-02-07/1-350, указав, что при отправке апелляционной жалобы по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. Налоговая инспекция, вынесшая решение, должна учитывать возможность и сроки почтовой доставки апелляционной жалобы при разрешении вопроса о вступлении решения в силу (по истечении десятидневного срока со дня вручения решения) и выставлении требований об уплате налога, пеней и штрафа.

Поскольку срок на подачу апелляционной жалобы исчисляется со дня вручения решения, важно, каким образом реализуется эта процедура. Федеральный закон от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ внес дополнение в пункт 9 статьи 101 НК РФ, установив пятидневный срок на **вручение решения по результатам налоговой проверки**. Копия решения вручается под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком (п. 13 ст. 101 НК РФ).

Министерство финансов Российской Федерации в письме от 2 июня 2008 г. № 03-02-08-12 дало необоснованно расширительное толкование, указав, что решение «считается врученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма (п. 3 ст. 46, п. 5 ст. 68, п. 6 ст. 69 НК РФ) либо на шестой день с даты отправки заказного письма (п. 5 ст. 100 НК РФ)». Основания для распространения положений названных статей на порядок вручения копии решения по результатам налоговой проверки, который урегулирован пунктом 13 статьи 101 НК РФ, по нашему мнению, отсутствуют.

В качестве дополнительной аргументации показательно сравнение с правилами вручения решений по результатам иных мероприятий налогового кон-

троля (п. 11 ст. 101.4 НК РФ). В отличие от пункта 13 статьи 101 НК РФ они прямо предусматривают, что, если налогоплательщик уклоняется от получения копии решения, оно направляется заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней после дня отправки по почте заказным письмом. Разница в подходе законодателя неслучайна и обусловлена, на наш взгляд, значением точного установления даты вручения решения

по результатам налоговой проверки для исчисления срока его вступления в силу (п. 9 ст. 101 НК РФ).

Нередко возникает вопрос о

восстановления пропущенного срока на подачу апелляционной жалобы. Среди юристов нет единого мнения на этот счет.

Сторонники возможности восстановления срока обосновывают свою позицию нормой абзаца второго пункта 2 статьи 139 НК РФ, согласно которой в случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен, а также отсутствием прямого указания на невозможность применения названного правила к апелляционным жалобам.

Противники апеллируют к специфике института апелляционной жалобы, а также к тому, что положение о возможности восстановления срока содержится в абзаце втором пункта 2 статьи 139 НК РФ непосредственно за общим правилом о трехмесячном сроке подачи жалобы, в то время как срок на апелляцию является специальным и урегулирован абзацем третьим пункта 2 статьи 139 НК РФ.

Необходимо обратить внимание на то, что в НК РФ изначально установлены две процедуры обжалования — апелляционная и обжалование решения, вступившего в силу. Десятидневный срок с даты вручения решения является не только сроком на апелляцию, но и сроком, по истечении которого (при неподаче жалобы) решение вступает в силу и подлежит исполнению¹³.

¹² См.: http://www.r18.nalog.ru/cons.php?id=142372&topic=audit_18/.

Обращаясь с ходатайством о восстановлении срока на подачу именно апелляционной жалобы, налогоплательщик ходатайствует тем самым и о возвращении решению статуса не вступившего в силу. Допущение такого восстановления имеет следствием ценную реакцию восстановления иных процессуальных сроков — на выставление требований, вынесение решения о взыскании налога и т.д. При очевидном намерении законодателя исключить неопределенность в вопросе об установлении даты вступления решения в силу аргументы в пользу невозможности возвращения решению статуса не вступившего в силу представляются более убедительными.

В случае пропуска срока на апелляционное обжалование не исчерпаны возможности для подачи жалобы на вступившее в силу решение. При этом у налогоплательщика имеется право ходатайствовать о приостановлении исполнения этого решения (п. 3 ст. 138 НК РФ).

5. Принятие решения по жалобе. Присутствие налогоплательщика на рассмотрении материалов жалобы

Виды принимаемых по итогам рассмотрения апелляционной жалобы решений определены в пункте 2 статьи 140 НК РФ. Вышестоящий налоговый орган вправе:

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

Необходимо обратить внимание на ситуацию, когда **решение по результатам налоговой проверки будет отменено полностью** и вышестоящий налоговый орган вынесет новое решение. Ситуации такие достаточно редки. При этом возникает вопрос,

следует ли предварительно обжаловать в ФНС России новое решение, которое также будет решением о привлечении либо об отказе в привлечении к налоговой ответственности. Решение вышестоящего налогового органа вступает в силу в день вынесения, и налогоплательщик вправе сразу же обжаловать его в судебном порядке. Требование об обращении с жалобой в порядке пункта 5 статьи 101.2 НК РФ налогоплательщиком выполнено, иных обязательных требований к предварительному досудебному обжалованию НК РФ не содержит.

В соответствии с пунктом 4 статьи 139 НК РФ лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган, до принятия решения по жалобе может отозвать ее на основании письменного заявления. Отзыв жалобы лишает права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу. Повторная подача жалобы производится в сроки, установленные пунктом 2 статьи 139 НК РФ.

Одним из дискуссионных вопросов является **возможность отзыва апелляционной жалобы**. На наш взгляд, НК РФ не ограничивает налогоплательщика в праве на отзыв апелляционной жалобы до принятия решения по ней. Однако при допущении права на отзыв возникает вопрос: в какой момент решение по результатам проверки вступает в силу при отзыве апелляционной жалобы? Представляется, что, поскольку первоначально было реализовано право на подачу апелляционной жалобы, даже с учетом ее последующего отзыва решение не может считаться вступившим в силу по истечении десятидневного срока с даты вручения. При этом дата вступления в силу не может предшествовать моменту поступления соответствующего заявления в налоговый орган, тем более что право на отзыв может быть реализовано только до принятия решения по жалобе.

Еще один важный вопрос — **участие налогоплательщика в рассмотрении материалов его жалобы**.

НК РФ регламентирован вопрос об извещении налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 2 ст. 101 НК РФ). Необеспечение возможности участвовать в рассмот-

¹³ Срок на выставление требований составляет 10 дней со дня вступления решения в силу. Решение о взыскании принимается по истечении срока, установленного в требовании, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит (п. 3 ст. 46 НК РФ).

рении материалов проверки является основанием для признания решения незаконным (п. 14 ст. 101 НК РФ). Однако такого же прямого требования об обеспечении участия налогоплательщика в рассмотрении материалов его жалобы в НК РФ нет.

Известная нам позиция представителей Министерства финансов Российской Федерации заключается в том, что НК РФ не предусмотрена обязанность вышестоящего налогового органа по извещению лица, подавшего жалобу, о дате и месте ее рассмотрения. Из содержания письма от 2 июня 2008 г. № ММ-9-3/63 можно сделать вывод, что ФНС России придерживается аналогичной позиции¹⁴.

Представляется, что до формирования судебной практики и в отсутствие прямого указания закона на необходимость информирования о дате и месте рассмотрения жалобы налогоплательщику, который заинтересован принять участие в данной процедуре, целесообразно письменно ходатайствовать об этом при подаче жалобы. В НК РФ нет упоминания о таком виде заявления, однако он не исключает возможность такого обращения. Оно повысит вероятность того, что жалоба будет рассмотрена в присутствии налогоплательщика, направившего ее.

6. Срок для вынесения решения по жалобе. Последствия пропуска срока

Решение налогового органа по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения (п. 3 ст. 140 НК РФ).

В случае рассмотрения жалобы в апелляционном порядке вступившее в силу решение направляется в налоговый орган, вынесший первоначальное решение, в течение трех дней со дня вступле-

ния в силу соответствующего решения. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается лицу, подавшему жалобу.

Срок на принятие решения по жалобе может быть продлен не более чем на 15 рабочих дней. Законодателем оговорена единственная причина такого продления — получение у нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы.

Выгодное для налогоплательщиков толкование данной нормы приведено в разъяснениях УФНС России по Архангельской области и Ненецкому автономному округу, размещенных 13 января 2009 г. на официальном сайте (www.r29.nalog.ru). В них указано, что **срок рассмотрения жалобы на не вступившее в силу решение не увеличивается**, поскольку согласно пункту 3 статьи 139 НК РФ апелляци-

онная жалоба подается через принявшую решение инспекцию, которая передает ее вместе со всеми материалами в вышестоящий орган.

Следует с сожалением констатировать, что законодателем не создано реального механизма для обеспечения соблюдения сроков рассмотрения жалоб. В силу сложившейся практики закрепление на уровне закона нарушения процедуры в качестве безусловного основания для признания решения налогового органа недействительным является наиболее действенным механизмом соблюдения установленных правил и процедур.

Нельзя согласиться с мнением о невозможности начисления пеней в период с даты истечения срока на вынесение решения по налоговой проверке до фактической даты принятия решения вышестоящим налоговым органом, каким справедливым ни представлялось бы такое правило. Начисление пеней обусловлено наличием недоимки, и любые изъятия из данного порядка должны быть спе-

¹⁴ Как указано в письме ФНС России от 2 июня 2008 г. № ММ-9-3/63, «Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях предусматривает явку лица или его законного представителя, в отношении которого вынесено решение по делу при рассмотрении жалобы. Вместе с тем Кодексом (имеется в виду НК РФ. — Авт.) данная процедура не предусмотрена, но зачастую возникают случаи, когда при рассмотрении жалобы необходимо участие сторон налогового спора».

циально оговорены в НК РФ, как это, например, предусмотрено для случаев использования разъяснений финансовых, налоговых или других уполномоченных органов (п. 8 ст. 75 НК РФ).

Пропуск срока рассмотрения апелляционной жалобы сам по себе не влечет признание недействительным (незаконным) решения вышестоящего налогового органа, равно как не приводит автоматически к вступлению в силу решения по результатам налоговой проверки. Последствием пропуска названного срока должна являться невозможность исполнения вынесенного решения, поскольку оно подлежит исполнению только со дня вступления в силу. Достаточно ли данного условия для того, чтобы налогоплательщик безразлично относился к срокам завершения досудебной стадии обжалования? В большинстве случаев — нет.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации одним из важных факторов, определяющих эффективность восстановления нарушенных прав, является своевременность защиты. Правосудие можно считать отвечающим требованиям справедливости, если рассмотрение и разрешение дела осуществляется в разумный срок¹⁵.

Налогоплательщик в рассматриваемой ситуации вправе обратиться в суд с заявлением о признании незаконным бездействия вышестоящего налогового органа. Однако в ряде случаев он заинтересован в том, чтобы в суде оперативно было рассмотрено заявление о признании незаконным решения по результатам налоговой проверки. Применительно к данной ситуации следует обратить внимание на позицию судьи Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации А.Г. Першутова¹⁶, согласно которой в данном случае налогоплательщик выполнил все требования, возложенные НК РФ, и, значит, нельзя считать, что не вступившее в силу решение не может быть им обжаловано в судебном порядке. При этом, однако, необходимо будет обосновать в суде, каким образом решение, не вступившее в силу, нарушает права и законные интересы конкретного налогоплательщика. Такое

требование обусловлено положениями части первой статьи 198 АПК РФ.

7. Пробелы и риски досудебного обжалования

В условиях, когда обжалование в административном порядке обязательно предшествует судебной процедуре, налоговая апелляция предпочтительнее обжалования вступившего в силу решения, поскольку до вынесения решения по апелляционной жалобе решение по результатам налоговой проверки не вступает в силу, тем самым налогоплательщик застрахован от возможности его исполнения. Отдавая возможность взыскания недоимки, государство фактически кредитует налогоплательщика на условиях 1/300 ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации (п. 4 ст. 75 НК РФ), что в современных условиях может представлять интерес.

Аргументы за обжалование вступившего в силу решения носят скорее искусственный характер и обусловлены новизной и несовершенством нормативного регулирования, попытками игнорирования возможных проблем.

Так, согласно пункту 5 статьи 101.2 НК РФ срок на обжалование в судебном порядке исчисляется со дня, когда стало известно о вступлении решения в силу. Практики применения названного правила пока нет. Как следствие — обсуждаемый метод «преодоления» положений пункта 5 статьи 101.2 НК РФ при прогнозируемом затягивании рассмотрения жалобы — обжалование в вышестоящем налоговом органе уже вступившего в силу решения.

Еще один неявный аргумент для обжалования вступившего в силу решения — неясность с правом на пересмотр решения в необжалуемой части (например, в отношении эпизодов, по которым при рассмотрении возражений были сняты доначисления). Пока судебная практика формируется скорее в пользу невозможности пересмотра решения в необжалуемой части¹⁷, однако риск ее изменения исключить нельзя и особенно применительно к решениям, обжалуемым в апелляционном порядке, для

¹⁵ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 ноября 2005 г. № 11-П.

¹⁶ Досудебный порядок обжалования: ловушка для налогоплательщика // Налоговые споры. 2008. № 7. С. 30.

¹⁷ Например, постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16 августа 2007 г. по делу № А43-33372/2006-30-896, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 22 сентября 2008 г. по делу № А42-2101/2008.

вступления в силу которых требуется *«утверждение»* вышестоящим налоговым органом (абзац второй п. 9 ст. 101 НК РФ).

Процессуальная предсказуемость судебной процедуры — важное преимущество для налогоплательщика при выборе ее в качестве приоритетного способа защиты: суд не выйдет за пределы заявленных требований, судебное решение не увеличит налоговые обязательства, зафиксированные в оспариваемом решении налогового органа; если была допущена неверная квалификация налогового правонарушения, суд признает решение о привлечении к ответственности незаконным.

Такой же определенности в отношении административной процедуры у налогоплательщика нет. До настоящего времени не нашел однозначного разрешения в судебной практике один из наиболее важных вопросов — о возможности доначисления по итогам рассмотрения жалобы налогов и пеней в размере, большем, чем первоначально установленное решением по результатам налоговой проверки.

Возвращаясь к выступлению С.В. Разгулина на заседании Научно-экспертного совета по проблемам досудебного обжалования¹⁸, отметим, что, по его мнению, если по результатам налоговой проверки было вынесено решение об отказе в привлечении к ответственности либо о привлечении к ответственности, но в отношении определенной ситуации, вышестоящий налоговый орган не вправе привлечь к ответственности по тому составу, который не был выявлен в ходе налоговой проверки¹⁹. Однако он может в результате обнаруженной арифметической ошибки пересчитать налоги и пени, в том числе в сторону увеличения.

С тем, что законодатель не регламентировал с необходимой определенностью и полнотой процедурные вопросы, согласна и ФНС России²⁰. При этом разъяснения нюансов процедуры со сто-

роны налоговой службы не могут компенсировать отсутствие надлежащей регламентации на уровне закона, тем более что некоторые из позиций потенциально конфликтны. Так, 31 марта 2008 г. на сайте ФНС России (www.nalog.ru) был размещен документ «Некоторые вопросы производства по рассмотрению налоговыми органами споров в досудебном порядке». В частности, в нем было указано, что «при исчислении срока рассмотрения жалобы принимаются во внимание обстоятельства, препятствующие осуществлению производства по рассмотрению жалобы и служащие *легитимными основаниями для его приостановления»*. В отличие от возможности приостановления проведения выездной налоговой проверки (п. 9 ст. 89 НК РФ) возможность приостановления срока рассмотрения жалобы НК РФ не установлена.

В заключение отметим, что вплоть до 2009 г. в литературе встречалось утверждение, что налоговые органы руководствуются Регламентом рассмотрения споров в досудебном порядке, утвержденным приказом МНС России от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14/290. Однако имеется значительно более поздний Регламент рассмотрения заявлений и жалоб юридических и физических лиц на действия или бездействие, а также на акты ненормативного характера налоговых органов Российской Федерации во внесудебном порядке²¹, утвержденный приказом ФНС России от 24 марта 2006 г. № САЭ-4-08/44дсп@#, который имеет пометку «ДСП».

В условиях, когда досудебное административное обжалование является обязательным, представляется, что важно наряду с совершенствованием законодательства обеспечить максимальную открытость ведомственных процедур. Регламент рассмотрения налоговыми органами заявлений и жалоб должен стать общедоступным (публичным) документом. □

¹⁸ <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=1548>.

¹⁹ Дополнительный довод в пользу этого — пункт 10 статьи 89 НК РФ. Согласно данному правилу если при проведении повторной выездной проверки выявлен факт правонарушения, которое не было выявлено при первоначальной проверке, к налогоплательщику не применяются санкции, за исключением случаев, когда невыявление правонарушения явилось результатом сговора налогоплательщика и должностного лица налогового органа.

²⁰ В письме ФНС России от 2 июня 2008 г. № ММ-9-3/63 отмечено, что нормы глав 19 и 20 НК РФ не дают ответов на ряд практических вопросов, таких как процессуальное оформление начала (окончания) производства по рассмотрению жалобы, процессуальные права и обязанности заявителя и налоговых органов; основания и последствия оставления жалобы без рассмотрения и т.д.

²¹ Ссылка на него, в частности, содержится в приказах ФНС России от 17 декабря 2008 г. № ММ-3-9/667@, от 12 декабря 2006 г. № САЭ-3-08/844@, а также в письме ФНС России от 2 июня 2008 г. № ММ-9-3/63.