

Оспариваем решение налоговиков: шаг первый



Евгения Цанова,
заместитель директора
департамента налогового
и правового консалтинга
ЗАО “Объединенные
консультанты ФДП”

“Налоговые споры” начинают цикл статей о том, как обжаловать решения и действия инспекторов. Первая статья посвящена досудебному порядку обжалования решений налоговых органов, который действует уже более четырех лет. За это время устранен целый ряд недоработок, которые мешали эффективно его использовать. Но некоторые вопросы так и остались нерешенными. Рассмотрим, как они отрегулированы в правоприменительной практике.

В последнее время налоговые органы не без гордости заявляют о все более возрастающей эффективности процедуры досудебного обжалования решений налоговых органов. Действительно, примеров успешного разрешения налоговых споров без обращения в суд довольно много. Тем не менее сам механизм этой процедуры все еще нельзя назвать совершенным.

К примеру, жалобы часто рассматриваются с нарушением срока на полгода и даже более. А ведь по закону на это отведен месяц со дня получения жалобы (п. 3 ст. 140 НК РФ). Руководство инспекции вправе продлевать данный срок, чтобы получить необходимые документы и сведения. Но не на полгода, как бывает на практике, а всего на 15 дней.

Пока вышестоящий налоговый орган томит компанию ожиданием, возникает неопределенность в отношении срока,

отпущенного ей на судебное оспаривание решения инспекции. Напомним, что соответствующее заявление подают в суд в течение трех месяцев со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено решение, стало известно о его вступлении в силу (п. 5 ст. 101² НК РФ). При этом ч. 4 ст. 198 АПК РФ устанавливает, что заявление о признании недействительным ненормативного правового акта налогового органа можно подать в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда лицу стало известно о нарушении его прав и законных интересов.

В связи с этим у налогоплательщика, жалобу которого не рассмотрели в положенное время, возникает целый ряд вопросов. С какого момента исчислять срок на обращение в суд, установленный ч. 4 ст. 198 АПК РФ? Когда истекает срок на рассмотрение жалобы – спустя один месяц после подачи жалобы или спустя один месяц и 15 дней? И с какого момента его исчислять?

И еще один вопрос. Допустим, решение еще не вступило в силу, на него подана жалоба, но вышестоящая инспекция еще ее не рассмотрела. Согласно п. 2 ст. 101² НК РФ такое решение вступает в силу с момента его утверждения вышестоящим налоговым органом. Можно ли обжаловать его в суде?

С оглядкой на судебные решения

Ответ на вопрос о том, как определить начало трехмесячного срока на обращение в суд с обжалованием акта налогового органа, установленного ч. 4 ст. 198 АПК РФ, можно найти в постановлениях Президиума ВАС РФ. Высшие арбитры предлагают исчислять его с момента, когда истек срок для рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом (постановление Президиума ВАС РФ от 20.11.2007 № 8815/07).

При этом в суд можно обращаться даже при условии, что решение налогового органа не вступило в законную силу согласно п. 5 ст. 101² НК РФ (постановления ФАС Московского округа от 23.07.2012 № А40-65991/11-129-282, от 08.04.2011 № КА-А40/2520-11, от 09.09.2010 № КА-А40/10367-10, от 27.05.2010 № КА-А41/5186-10).

Следующая проблема касается решений инспекции, которые вступили в силу. Формально с момента, когда они вступают в силу, начинается исчисляться срок на обращение в суд за их обжалованием (п. 5 ст. 101² НК РФ). Применима ли с учетом этого позиция ВАС РФ о том, что обращаться в суд можно в течение трех месяцев с момента истечения срока на рассмотрение жалобы вышестоящим налоговым органом?

Представляется, что подход высших арбитров универсален. Так считают и суды. В частности, ФАС Московского округа напомнил, что нормы АПК РФ, устанавливающие срок для обращения в суд за защитой нарушенного права, не должны препятствовать реализации права на использование внесудебных процедур разрешения налоговых споров. Об этом говорил Президиум ВАС РФ еще в 2007 г. (постановление от 20.11.2007 № 8815/07).

В результате судьи пришли к выводу, что трехмесячный срок, отведенный ч. 4 ст. 198 АПК РФ на обращение в суд, не может считаться пропущенным (постановление ФАС Московского округа от 22.09.2011 № А41-24560/10).

Так с какого же момента начинается исчисляться срок, отведенный налогоплательщику на судебное обжалование решения инспекции, если вышестоящий налоговый орган затягивает рассмотрение его апелляционной жалобы? На сегодняшний день с учетом арбитражной практики можно применять следующий алгоритм (таблица).

Таблица

Вступило ли в силу решение инспекции, которое обжалуется в суд	Начало течения срока согласно позиции ВАС РФ
Нет	Срок на обращение в суд начинает течь дважды: в момент истечения срока на рассмотрение жалобы в вышестоящем налоговом органе, а затем в момент, когда налогоплательщик узнал о вступлении решения в законную силу, т. е. о его утверждении вышестоящим налоговым органом
Да	С момента истечения срока для рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом. В этом случае нет оснований исчислять срок с момента фактического принятия решения по жалобе, поскольку данный момент не определяет вступление решения в силу

Три вопроса, на которые не отвечает НК РФ

Рассмотрим еще ряд вопросов, ответы на которые сегодня дает арбитражная практика.

Вопрос первый. Как определить, в какой момент истекает срок рассмотрения жалобы налогоплательщика в вышестоящем налоговом органе? Прежде всего необходимо определить начало течения данного срока. Согласно п. 3 ст. 140 НК РФ он исчисляется с момента получения жалобы. Но с какого именно дня: когда документ поступил в нижестоящую инспекцию или когда она его передала в вышестоящий налоговый орган?

Поскольку срок установлен именно для вышестоящей инспекции, представляется, что исчислять его нужно с момента, когда жалоба поступает к ней. Об этом свидетельствует и арбитражная практика.

Судебная практика

По материалам постановления ФАС Московского округа от 20.10.2010 № КА-А40/12384-10

Суд исчислил срок на рассмотрение жалобы налогоплательщика с момента ее получения вышестоящим налоговым органом. При этом он указал, что нарушение инспекцией установленного п. 3 ст. 139 НК РФ трехдневного срока на направление апелляционной жалобы в управление не влияет на соблюдение им процедуры и сроков принятия решения по апелляционной жалобе. Поскольку п. 3 ст. 140 НК РФ указывает на принятие решения в месячный срок со дня получения жалобы, а не со дня ее поступления в инспекцию или направления налогоплательщиком.

Вопрос второй. Как определять длительность срока рассмотрения жалобы налогоплательщика: как один месяц или как один месяц и 15 дней? С нашей точки зрения, обоснованным является такой подход. Если отсутствуют сведения о продлении срока рассмотрения жалобы, следует считать, что он составляет один месяц (постановление ФАС Московского округа от 08.04.2011 № КА-А40/2520-11).

Вопрос третий. Можно ли обжаловать в суд решения налоговых органов в той части, в которой они не обжаловались в вышестоящий налоговый орган? Сейчас нормы о налоговом администрировании не предусматривают возможности частичного обжалования решения. Поэтому любую жалобу, поданную в вышестоящий налоговый орган, следует рассматривать как жалобу на решение инспекции в полном объеме. Независимо от того, приводятся ли в ней доводы относительно всех изложенных в решении эпизодов.

Судебная практика

По материалам постановления ФАС Северо-Западного округа от 21.11.2011 № А44-824/2011

Положениями ст. 101², 139–141 НК РФ регламентирован порядок, а также определены сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом и принятия решения по ней. Однако в них не установлены требования к жалобам, в т. ч. требования о том, что по каждому заявленному в просительной части требованию в тексте жалобы должны быть приведены отдельные доводы. В налоговом законодательстве нет правил о том, что вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобы только в пределах заявленных доводов. Поэтому суд пришел к выводу, что налогоплательщик оспаривает решение налогового органа в полном объеме, а значит, досудебный порядок рассмотрения налоговых споров следует считать соблюденным.

Необходимо учитывать, что данная проблема на сегодняшний день не решается однозначно. Так, отказывая в передаче в Президиум ВАС РФ спора, разрешенного в пользу налогоплательщика, коллегия судей ВАС РФ указала: “Довод заявителя надзорной жалобы о том, что досудебный порядок урегулирования спора не может быть признан соблюденным при обращении в суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции в части, ранее не обжалованной в вышестоящий налоговый орган (имея в виду, что в рассматриваемом случае исходя из перечня обжалуемых эпизодов в вышестоящий налоговый орган следовал вывод о направленности воли налогоплательщика на обжалование решения не полностью, а в соответствующей части), заслуживает внимания”.

Любая жалоба, поданная в вышестоящий налоговый орган, рассматривается как жалоба на решение инспекции в полном объеме. И неважно, приводятся ли в ней доводы относительно всех эпизодов решения.

Вместе с тем дело не было передано для пересмотра в порядке надзора в связи с отсутствием оснований, предусмотренных ст. 304 АПК РФ (определение ВАС РФ от 22.03.2012

№ ВАС-3174/12). Таким образом, чтобы исключить вероятность спора о соблюдении досудебного порядка, налогоплательщикам следует использовать в жалобах формулировки, которые однозначно будут свидетельствовать о том, что решение обжалуется в полном объеме.

В заключение обратим внимание еще на один момент. Допустим, решение направили по юридическому адресу компании, но она по факту находилась в другом месте. Может ли налогоплательщик утверждать, что по этой причине он не знал о вступлении решения в силу и, следовательно, срок на обращение в суд не начал течь? Арбитры подобный довод не признают (постановление ФАС Московского округа от 26.02.2010 № КА-А40/699-10). Получается, формулировку п. 5 ст. 101² НК РФ можно считать не вполне корректной. То есть законодатель имел в виду, что срок исчисляется с момента, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о вступлении решения в силу, а не с момента, когда ему фактически стало известно о нем.

Досудебные перспективы

Сегодня законодатель готовится дать однозначные ответы на вопросы, которые перечислены выше. В Госдуму внесен законопроект о новом порядке досудебного урегулирования споров*.

Остается выразить надежду на то, что совершенствование норм о налоговом администрировании сделает механизм досудебного рассмотрения налоговых споров гораздо более эффективным. **НС**

* Подробнее о соответствующем законопроекте читайте на с. 22. – Примеч. ред.