

АПЕЛЛЯЦИОННАЯ ЖАЛОБА В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ

Е. А. Терентьева – преподаватель кафедры экономики и финансового права Омского юридического института

Досудебное обжалование актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц в вышестоящие налоговые органы было установлено более 10 лет назад – с момента принятия части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Однако данную процедуру налогоплательщики применяли нечасто, предпочитая ей обжалование решений в судебном порядке¹.

В соответствии с п. 5 ст. 101.2 НК РФ установлен обязательный претензионный (досудебный) порядок урегулирования спора между налогоплательщиком (налоговым агентом) и налоговым органом (административный порядок).

Нововведение² заключается в обязательности этой процедуры: решение, вынесенное по результатам налоговой проверки, может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящий налоговый орган³.

Порядок и условия обжалования решения налогового органа различаются в зависимости от того, вступило это решение в силу или нет.

Если в вышестоящем налоговом органе обжалуется решение, не вступившее в законную силу, то жалоба является апелляционной.

Апелляционной жалобой в системе административного обжалования решения, принятого налоговым органом по итогам налоговой проверки, можно называть письменный документ, удостоверенный подписью руководителя и печатью (при наличии последней), в котором по существу опровергается позиция налогового органа, изложенная в принятом решении, и излагается просьба, обращенная к вышестоящему налоговому органу, отменить решение налогового органа, проводившего проверку⁴.

В силу п. 3 ст. 139 НК РФ апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подается в письменной форме 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.

Вопрос о судьбе апелляционной жалобы, которая направлена непосредственно в вышестоящий налого-

¹ См.: Артомонова Л. Г. Досудебное регулирование налоговых споров и оценка эффективности работы налоговых органов // Налоговая политика и практика. 2010. № 3. С. 15.

² См.: Новый порядок обжалования решений налоговых органов, вынесенных по результатам камеральных и выездных налоговых проверок, вступил в силу с 1 янв. 2009 г.

³ См.: 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 : федер. закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ // Рос. газ. 2006. 29 июля.

⁴ См.: Степченко Е. М. Налоговые проверки: ответы на самые задаваемые вопросы из практики налогового консультирования. М. : Кнорус, 2010. С. 254.

вый орган, остается дискуссионным. На наш взгляд, возможны две ситуации. Во-первых, если жалоба поступила в вышестоящий орган за пределами установленного 10-дневного срока на апелляционное обжалование, она должна сразу рассматриваться в общем порядке, поскольку обжалуемое решение уже вступило в силу. Во-вторых, если срок апелляционного обжалования еще не пропущен, но нарушен порядок ее подачи, то вышестоящий налоговый орган должен отказать в рассмотрении жалобы и возвратить ее заявителю. Изменение порядка и подача апелляционной жалобы непосредственно в вышестоящий орган будет считаться нарушением порядка апелляционного обжалования (письмо Минфина России от 27 июля 2007 г. № 03-02-07/1-350)⁵. Правда, при таком возврате срок для апелляционного обжалования автоматически окажется пропущенным и у налогоплательщика останется единственная возможность – обжаловать решение, уже вступившее в силу, в общем порядке. В силу п. 2 ст. 139 НК РФ он вправе сделать это в течение одного года со дня вынесения соответствующего решения. При этом по заявлению налогоплательщика исполнение обжалуемого решения может быть приостановлено по решению вышестоящего налогового органа (п. 3 ст. 138 НК РФ). Как видим, результат в обоих случаях фактически одинаков: подача апелляционной жалобы сразу в вышестоящий орган означает в конечном итоге переход к общему порядку обжалования.

Сущность апелляционного разбирательства состоит в том, что вышестоящий налоговый орган пересматривает по существу все материалы о налоговом правонарушении.

Важно то, что подача апелляционной жалобы автоматически продлевает момент вступления решения в силу. Ходатайствовать о приостановлении решения нет необходимости.

Преимущество подачи апелляционной жалобы состоит в отсрочке вступления в силу решения, которое начнет действовать со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом. Только с этого момента налоговый орган имеет право взыскать доначисленные налоги и штрафы. При отсутствии возможности в срок аргументировать свою позицию апелляционную жалобу подавать все же следует, а время ее рассмотрения (от 1 до 1,5 месяцев) использовать для подготовки обоснования.

Каких-либо обязательных требований к содержанию как обычной, так и апелляционной жалобы законом не предусмотрено. До тех пор пока этот пробел не устранен законодателем, при составлении жалобы можно руководствоваться общими разумными требованиями, предъявляемыми к официальным документам, или прибегнуть к методу аналогии и воспользоваться правилами оформ-

ления заявления о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) – незаконными, закрепленными в ст. 199 АПК РФ. Этого достаточно, чтобы считать поданный в вышестоящий налоговый орган документ жалобой, а процедуру в целом – надлежащим административным обжалованием, позволяющим обратиться с заявлением в суд.

В связи с этим можно дать только рекомендации относительно оформления жалобы. По нашему мнению, жалоба должна содержать:

- наименование вышестоящего органа, куда она направляется;
- сведения о налогоплательщике (наименование организации, ФИО предпринимателя или физического лица, местонахождение (адрес), другие идентификационные данные, в том числе контактный телефон);
- сведения об обжалуемом акте (решение о привлечении к налоговой ответственности либо об отказе в привлечении) или действии (бездействии);
- обстоятельства, с которыми не согласен налогоплательщик;
- доводы налогоплательщика, в том числе указания на нарушенные, по его мнению, нормы права;
- требование налогоплательщика (отменить или изменить акт налогового органа, признать действия незаконными и т. п.);
- перечень приложений (копии документов и материалов, подтверждающих возражения и аргументы налогоплательщика, а также полномочия лица, подписавшего жалобу);
- должность лица, подписавшего жалобу, и его личную подпись.

Обоснование своих возражений налогоплательщик может строить по своему усмотрению, в зависимости от конкретных обстоятельств. Но надо учитывать, что наиболее точное и полное изложение своей позиции налогоплательщиком способствует ее пониманию налоговым органом. Свое мнение налогоплательщик может подтвердить дополнительными документами, арбитражной судебной практикой, письмами Минфина России и т. п. Если же налогоплательщик считает досудебное обжалование простой формальностью, достаточно кратко изложить доводы. В случае когда представление жалобы невыгодно самому налогоплательщику с тактической точки зрения, подача жалобы является исключительно формальным этапом. Налогоплательщику рекомендуется включить в содержание жалобы выводы налоговой инспекции, а в конце указать, что данные выводы являются необоснованными, не соответствующими фактическим обстоятельствам и незаконными.

Признается ли это надлежащим обжалованием, или в ряде случаев жалоба может быть признана ненадлежащей и не позволяющей налогоплательщику обратиться за защитой своих прав в суд? Следует от-

⁵ См.: *О получении налоговыми органами документов, касающихся хозяйственной деятельности налогоплательщика*: письмо Минфина Рос. Федерации от 28 дек. 2005 г. № 03-02-07/1-350. Документ опубликован не был.

метить, что Налоговый кодекс РФ не содержит положений, касающихся случаев подачи неаргументированной жалобы. Согласно пп. «б», «в» п. 3.1 Регламента рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке, утвержденного приказом МНС России от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14/290⁶, такие жалобы не подлежат рассмотрению. Вместе с тем, как было указано выше, вопрос о возможности рассмотрения жалобы, поданной с нарушением установленного порядка, Налоговым кодексом РФ не урегулирован и требует доработки.

По данной причине можно согласиться с А. В. Лобановым, который считает, что налогоплательщик может просто написать в жалобе на акт налогового органа, что он (акт) незаконен⁷.

Что касается подтверждения полномочий лица, подписавшего жалобу, то необходимо отметить, что Налоговый кодекс РФ достаточно точно определяет, какое лицо является представителем налогоплательщика.

Предприниматель или физическое лицо, безусловно, могут подписать жалобу лично – каких-либо документов, подтверждающих их полномочия, не требуется. Но в силу п. 2 ст. 26 НК РФ они могут поручить данное действие представителю. В этом случае требуется доверенность. Также от имени этих категорий налогоплательщиков может выступать законный представитель, определяемый в соответствии с гражданским законодательством.

От имени налогоплательщика-организации подписать жалобу может законный представитель (лицо, уполномоченное представлять организацию на основании закона или ее учредительных документов, например генеральный директор) либо уполномоченный представитель (действующий на основании доверенности – п. 3 ст. 29 НК РФ).

Согласно п. 5 ст. 185 Гражданского кодекса РФ доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это учредительными документами, с приложением печати этой организации. То есть при подписании жалобы уполномоченным представителем организации к жалобе должен быть приложен оригинал доверенности или ее заверенная копия.

В соответствии с п. 2 ст. 140 НК РФ по итогам рассмотрения апелляционной жалобы 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.

Следует отметить, что ранее пп. 2 п. 2 ст. 140 НК РФ предусматривал право вышестоящего налогового органа отменить акт нижестоящего и назначить дополнительную проверку. Однако норма была отменена Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ, поэтому в настоящее время оснований опасаться проведения дополнительных проверок у налогоплательщика нет. Тем не менее проведение проверки все же возможно, поскольку, согласно п. 10 ст. 89 НК РФ, вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может проводиться повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика. По этой причине не рекомендуем в жалобе, подаваемой в вышестоящий налоговый орган, излагать свою позицию со ссылкой на нормы законодательства и доказательства в полном объеме. Следует излагать только ключевые нормы НК РФ, на которых налогоплательщик строит свои контрдоводы, а также ссылаться на минимально необходимые доказательства. Такой подход позволит избежать дополнительных мероприятий налогового контроля со стороны вышестоящего налогового органа, а также усиления правовой позиции налоговой инспекции.

В целях исключения процессуальных споров с налоговым органом мы рекомендуем налогоплательщику составлять жалобу с соблюдением общих правил, включать в нее вышеперечисленные составляющие, надлежащим образом оформлять полномочия подписывающего ее лица и не нарушать срок подачи.

В случае если государство стремится придать процедуре досудебного урегулирования налоговых споров реальный, а не формальный характер, по нашему мнению, следует внести ряд законодательных новелл.

Одной из таких новелл может являться норма, согласно которой решение налогового органа можно будет обжаловать только в части требований, правомерность которых проверялась в вышестоящем налоговом органе посредством представления налогоплательщиком апелляционной жалобы. Отметим, что в исследованиях уже делались подобные предложения. Так, В. С. Семушкиным высказывалось мнение о целесообразности представления на рассмотрение суда только разногласий, оставшихся неурегулированными, и только тех документов и сведений, которые налогоплательщик и налоговый орган передавали друг другу или на которые они ссылались при досудебном урегулировании спора⁸. По нашему мнению, только

⁶ См.: *Об утверждении Регламента рассмотрения споров в досудебном порядке* : приказ МНС Рос. Федерации от 17 авг. 2001 г. № БГ-3-14/290 // Экономика и жизнь. 2001. № 38.

⁷ См.: Лобанов А. В. Досудебное урегулирование налоговых споров: что нас ждет? // Налоги и налогообложение. 2008. № 8. С. 24.

⁸ См.: Семушкин В. С. Перспективы развития предварительного налогово-юрисдикционного производства // Налоговые споры: теория и практика. 2005. № 7. С. 16.

такой механизм свяжет налогоплательщика и налоговый орган теми требованиями, доводами, аргументами и доказательствами, которые высказывались с самого начала урегулирования спора. Это придаст урегулированию спора реальный вид, прозрачность и в конечном счете положительно отразится на разрешении спора по существу. При этом налоговые органы (на этапе возражений, апелляционного обжалования

и обжалования решения налоговой инспекции, вступившего в силу) будут более мотивированы на урегулирование конфликта на досудебной стадии, так же как и сам налогоплательщик. Эффективное разрешение спора на досудебной стадии будет выгодно обеим сторонам в связи с тем, что позволит избежать лишних судебных издержек и расходов на квалифицированную юридическую помощь.