

УДК 342.743 DOI: 10.14451/2.189.44

## Три аспекта влияния досудебного порядка урегулирования налогового спора на права налогоплательщика

© 2024 **Ермаков Кирилл Андреевич**

Студент Юридического факультета. Финансовый университет при правительстве РФ, Россия, Москва.

E-mail: erm20.01@mail.ru

© 2024 **Ревва Сергей Юрьевич**

Студент Юридического факультета. Финансовый университет при Правительстве РФ, Россия, Москва.

E-mail: sergeirevva@vk.com

**Научный руководитель:**

© 2024 **Журавлева Ирина Александровна**

Кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа. Финансовый университет при Правительстве РФ, Россия, Москва.

E-mail: erm20.01@mail.ru

**Ключевые слова:** налоговый спор, досудебный порядок, жалоба, сроки обжалования.

Обязательный досудебный порядок урегулирования спора, определенный НК РФ, обуславливает фактическую невозможность налогоплательщика получить судебную защиту его прав до обращения в налоговый орган. Тем не менее, по смыслу действующего законодательства не все споры и требования, связанные с налоговыми органами подлежат рассмотрению в досудебном порядке. В настоящем исследовании определено, какие споры не подлежат обязательному досудебному урегулированию, как следование этому порядку влияет на течение срока на обращение в суд, а также какие последствия предусмотрены на случай нарушения досудебного порядка со стороны налогового органа.

**Введение**

Как известно, налоговый спор представляет собой конфликт между налогоплательщиком и налоговым органом, складывающийся в связи

с корректным или некорректным применением норм Налогового кодекса Российской Федерации (далее и по отношению ко всем частям – НК РФ) и, как следствие, полной или неполной

уплатой налогов, сборов и страховых взносов. В среде исследователей имеются споры относительно понятия налогового спора, поскольку единого понимания выработано не было. Так, например, А. В. Паршукова указывает, что налоговым спором является «конфликт налогового органа с налогоплательщиком по поводу выполнения организацией или индивидуальным предпринимателем требований законодательства о налогах и сборах» [4, с. 199]. Иные исследователи данной темы дают иные дефиниции, однако во всех них можно проследить одну общую черту – выделение спора относительно корректного применения законодательства о налогах и сборах в качестве основы всякого налогового спора. Другие авторы дополняют определения уточнением относительно правовой формы его реализации, например, посредством обжалования нормативных актов или ненормативных актов, действий или бездействий должностных лиц в порядке, определенном НК РФ [8, с. 140]. Однако, как было указано, это является дополнением сущностной части определения и не меняет ее суть.

В рамках настоящего исследования будут рассмотрены три аспекта влияния досудебного порядка урегулирования налогового спора в части его обязательного компонента – подачи жалобы (апелляционной жалобы) в вышестоящий налоговый орган – на права налогоплательщика, на течение сроков реализации его прав.

Объектом настоящего исследования являются налоговые споры как направление исследовательской деятельности. Предмет – процедура разрешения налогового спора в части подачи жалобы (апелляционной жалобы) в вышестоящий налоговый орган.

### **Материалы исследования**

В рамках обжалования ненормативного акта налогового органа (например, о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения), действий (бездействия) должностных лиц в НК РФ предусмотрено две процедуры, которые могут быть применены налогоплательщиком в рам-

ках двух различных ситуаций: апелляционная жалоба (ст. 139.1 НК РФ) и жалоба (ст. 139 НК РФ).

Первая подается лицом на (что является ключевой характеристикой в контексте отграничения от жалобы) не вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности лица на совершение налогового правонарушения, действие или бездействие должностных лиц. Ключевая характеристика в данном случае означает то, что апелляционная жалоба может быть подана в течение месяца после вынесения налоговым органом соответствующего решения нижестоящим налоговым органом и вручения его проверяемому в рамках выездной или камеральной налоговых проверок лицу (п. 9 ст. 101 НК РФ).

По истечении месяца или в случае обжалования акта вышестоящего налогового органа, вынесенного решение по апелляционной жалобе, которое вступает в силу с момента его принятия (п. 1 ст. 101.2 НК РФ), налогоплательщиком может быть подана жалоба в вышестоящий налоговый орган, но через орган, вынесший обжалуемое решение. Сроки различны – в случае пропуска срока обжалования в апелляционном порядке, а также по обжалованию иных ненормативных актов налогового органа жалоба может быть подана в течение года с момента вынесения обжалуемого решения – в первом случае, и с момента, как лицу стало известно о нарушении его прав – во втором. В случае, если налогоплательщиком обжалуется решение, вынесенное в результате рассмотрения апелляционной жалобы, то такая жалоба должна быть подана в ФНС России в течение трех месяцев со дня принятия такого решения. В силу того, что ФНС России является верхним компонентом иерархии налоговых органов, его решения обжалуются только в судебном порядке (п. 2 ст. 138 НК РФ).

### **1. Первый аспект – досудебный порядок урегулирования по неналоговому спору: обязанность и сроки.**

Первая проблема, выявленная в практике норм

об обжаловании ненормативных актов налогового органа в судебном порядке, касается определения законности п. 2 ст. 138 НК РФ, устанавливающего обязательный досудебный порядок урегулирования спора, применительно к спорам об обжаловании ненормативного акта налогового органа об отказе в предоставлении субсидии из федерального бюджета (мера поддержки в период пандемии COVID-19).

Предметом рассмотрения Конституционным судом было соответствие Конституции Российской Федерации п. 2 ст. 138 НК РФ в указанной части. Суть спора, изложенная кратко, сводится к следующему: индивидуальный предприниматель подал заявление на получение субсидии из федерального бюджета в соответствии с Постановлением Правительства. Однако в выдаче субсидии ей было отказано, в связи с чем она обратилась в вышестоящий налоговый орган в порядке обжалования ненормативных актов налогового органа. После получения отказа по результатам рассмотрения жалобы индивидуальный предприниматель обратилась в суд. Все судебные инстанции до подачи жалобы в Конституционный суд отказали в удовлетворении требований индивидуального предпринимателя по той причине, что ею был пропущен трехмесячный срок обращения в суд, установленный ч. 4 ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ). Ее довод о том, что установленный срок должен исчисляться с момента вынесения решения вышестоящим налоговым органом, был отклонен судами, поскольку предусмотренный п. 2 ст. 138 НК РФ обязательный досудебный порядок урегулирования спора, не применяется к требованиям о предоставлении субсидии из федерального бюджета.

Конституционный суд Российской Федерации в Постановлении от 31.01.2023 N 5-П признал указанную норму не противоречащей Конституции Российской Федерации и указал следующие доводы, которые имеют большое значение для правоприменительной практики:

– Обязательный досудебный порядок урегули-

рования спора не вступает в противоречие с правилом, в соответствии с которым ненормативный акт налогового органа может быть обжалован в судебном порядке в случае, если не истек срок, определенный ч. 4 ст. 198 АПК РФ и также указанный в п. 6 ст. 140 НК РФ. Данный срок должен исчисляться именно с момента, когда лицу стало известно о вынесении решения вышестоящим налоговым органом или с момента такого вынесения;

– Несмотря на это, досудебный порядок для таких споров не является обязательным (вопрос 14 на разрешение Конституционного суда РФ), следование ему не препятствует объективной возможности реализации права на судебную защиту в рамках установленных сроков [6].

Важное для настоящей позиции заключается в следующем: необязательность досудебного порядка для разрешения конкретного требования лица не влечет изменения правил исчисления срока для обращения в суд – срок начинает течь с момента вынесения решения вышестоящим налоговым органом. По моему мнению, данное решение (постановление) полностью закрывает вопрос о рисках, связанных с попыткой досудебного урегулирования спора в порядке обжалования ненормативных актов налогового органа в случаях, когда нет уверенности в его обязательности (например, спор не связан с обязанностью по уплате налогов и сборов, однако налоговые органы (временно) наделены правами и обязанностями в каких-либо правоотношениях). Этот правовой вывод однозначно следует толковать в пользу граждан и организаций, поскольку их права и законные интересы гарантированно получают судебную защиту.

## **2. Второй аспект – досудебный порядок и отдельные имущественные требования: обязанности налогоплательщика.**

Второе дело, которое будет рассмотрено в настоящем исследовании, касается также порядка подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган, а именно – обязанности по соблюдению досудебного порядка при предъявлении требований

о возврате сумм излишне взысканных налогов.

Суть дела состоит в следующем: индивидуальный предприниматель обратился в суд с требованием о возврате излишне уплаченных сумм налога (недоимки), а также о снятии ограничения на расчетный счет в банке. Суды нижестоящей инстанции в удовлетворении требований предпринимателя отказали в связи с тем, что им не было представлено доказательств досудебного урегулирования спора. Верховный суд Российской Федерации в Определении от 16 июня 2020 г. дал следующие разъяснения, имеющие значение для целей настоящего исследования:

- НК РФ не содержит требования об обязательном соблюдении досудебного порядка урегулирования спора применительно к требованиям налогоплательщика о возврате излишне уплаченных сумм налогов и сборов (недоимки);
- По причине, указанной выше, в п. 65 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 такие имущественные требования, как требование о возврате из бюджета излишне уплаченных сумм налога, может предъявить в суд «независимо от оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов» [7], то есть независимо от соблюдения или несоблюдения досудебного порядка урегулирования спора;
- Статья 79 НК РФ, регулирующая порядок возврата таких сумм из бюджета, не содержит указание на обязательный досудебный порядок, в связи с чем закон не содержит ограничений, на которые ссылались суды [3].

Таким образом, из указанного можно сделать еще один вывод применительно к обязательности досудебного порядка по НК: он не является применимым для имущественных требований о возврате сумм излишне уплаченных налогов, поскольку такие требования не подлежат обжалованию в административном порядке по НК РФ.

### **3. Третий аспект — нарушение досудебного порядка урегулирования налогового спора налоговым органом: последствия и течение**

#### **сроков.**

Следующий вопрос, который хотелось бы рассмотреть в рамках первой темы, – это сроки для обжалования решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган. Актуальный вопрос состоит в том, как влияет на сроки обжалования факт вынесения решения о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности на течение иных сроков в рамках мероприятия налогового контроля.

В Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28.10.2022 года продемонстрирована еще одна очень характерная черта сложившейся практики: просрочка составления акта выездной налоговой проверки и решения, которая сама по себе не является основанием для отмены решения налогового органа, также не влечет изменения порядка течения отдельных сроков мероприятий налогового контроля, предусмотренных соответствующими статьями НК РФ [5].

Данные сроки, а также само правило определено уже достаточно старой разъяснительной позицией ВАС РФ. Оно распространяется на следующие сроки: «предусмотренные пунктом 2 статьи 88, пунктом 6 статьи 89, пунктами 1 и 5 статьи 100, пунктами 1, 6, 9 статьи 101, пунктами 1, 6, 10 статьи 101.4, пунктом 3 статьи 140 (в случае подачи апелляционной жалобы), статьей 70 НК РФ» [7]. В перечне есть п. 1 ст. 100, устанавливающий рассматриваемый срок составления акта выездной налоговой проверки.

Обстоятельства рассматриваемого дела достаточно просты: в отношении общества была проведена выездная налоговая проверка за период с 01.01.2015 по 31.12.2017, по итогам которой налоговым органом принято решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения с доначислением недоимки, пени. Акт проверки был составлен 17.04.2019. В результате совершения отдельных действий обеими сторонами Решение налогового органа было составлено только 30.06.2021, а вручено – 01.07.2021. На основании этого ре-

шения было направлено требование об уплате налогов, сборов, пени, штрафов.

Заявитель считает, что налоговым органом не соблюдены сроки совершения определенных действий при осуществлении мероприятий налогового контроля и сроков давности принудительного взыскания налоговой задолженности, которые императивно установлены нормами Налогового кодекса.

В свою очередь, суды сослались на приведенную выше позицию ВАС РФ, обосновали тем, что, «поскольку срок исполнения требования № 72520 установлен 11.11.2021, следовательно, возможность взыскания задолженности, образовавшейся у общества по результатам выездной налоговой проверки, ограниченная предельным двухлетним сроком, налоговым органом не утрачена».

Оснований для отмены решения также усмотрено не было.

Таким образом, из приведенного решения суда, а также опорной позиции ВАС РФ, можно сделать вывод о том, что ни просрочка срока составления акта выездной налоговой проверки, ни просрочка составления решения не влекут изменения порядка исчисления сроков указанных мероприятий налогового контроля, то есть они считаются с момента вынесения соответствующего документа-основания.

#### Библиографический список

1. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ.
3. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 16.06.2020 № 307-ЭС19-23989 по делу № А56-60671/2019.
4. Паршукова А. В., Акинина Н. Ю. Налоговые споры в отношении специальных налоговых режимов // *Международный журнал гуманитарных и естественных наук.* – 2020. – 4–2 (43). – С. 198–201.
5. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28.10.2022 № Ф08-11629/2022 по делу № А32-58684/2021.

#### Заключение

Таким образом, в результате исследования можно сделать следующие выводы, основанные на значимой практике судов:

1. В спорах с налоговыми органами, из которых явно не следует обязанность по соблюдению досудебного порядка урегулирования налогового спора (п. 2 ст. 138 НК РФ), следование такому порядку не исключает объективную возможность обращения за защитой своих прав в суд, поскольку течение трехмесячного срока для обращения в суд, установленного ст. 168 АПК РФ, в любом случае начинается не ранее момента вынесения решения вышестоящим налоговым органом.
2. В налоговых спорах, связанных с возмещением из бюджета сумм излишне уплаченных налогов, досудебным порядок является необязательным, в связи с чем отказ судов в рассмотрении жалобы налогоплательщика по мотиву отсутствия обжалования действий должностных лиц налогового органа в вышестоящий налоговый орган является неправомерным.
3. Пропуск срока вынесения решения по материалам налоговой проверки не влечет ни отмену соответствующего решения, ни установление иных правил исчисления сроков для подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган (и иных сроков, связанных с моментом вынесения решения).
6. Постановление Конституционного Суда РФ от 31.01.2023 № 5-П «По делу о проверке конституционности статьи 1, пункта 1 статьи 2 и пункта 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Н. Н. Налевой».
7. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».
8. Шигапова А. М. Особенности административной процедуры судебного обжалования решения по налоговой проверке // *Юридическая наука.* – 2020. – № 4. – С. 140–144.