

ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ СРОКОВ ПОДАЧИ ЗАЯВЛЕНИЯ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ

Женетль Светлана Закошуовна

д-р юрид. наук, профессор, Российский государственный университет правосудия, РФ, г. Москва

Ковалевская Яна Константиновна

магистрант, Российский государственный университет правосудия, Уральский филиал, РФ, г. Челябинск

Features of calculation of terms of submission of statements on tax disputes

Svetlana Zhenetl

doctor of legal sciences, professor, Russian state University of justice, Russia, Moscow

Yana Kovalevskaya

graduate student, Russian State University of Justice, Ural Branch, Russia, Chelyabinsk

Аннотация. В годы экономической нестабильности, которые напрямую связаны не только с внешними факторами (санкциями), но и с внутренними, для пополнения бюджета первостепенным ресурсом служат налоги. Налоговый спор достаточно часто возникает в результате обжалования налогоплательщиком результатов деятельности налогового органа. В статье рассмотрен регламент обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Abstract. In the years of economic instability, which is directly connected not only with external factors (sanctions) but also from the inside, for the budget serve as the primary resource taxes. Tax dispute often arises as the result of the appeal by the taxpayer of the results of operations of the tax authority. The article describes the rules of appeal against acts of tax authorities and actions (inaction) of their officials.

Ключевые слова: налоговый спор; обжалование актов налоговых органов; досудебный порядок разрешения налоговых споров.

Keywords: tax dispute; appeal against acts of tax authorities; pre-trial procedure for resolution of tax disputes.

Налоговые правоотношения всегда характеризуются высокой степенью конфликтности, что обусловлено их имущественной природой, в соответствии с которой налогоплательщику

предстоит отказаться от части имущества в пользу государства. Вопросы, связанные с классификацией споров, со способами их преодоления и в наши дни не теряют актуальности, что обусловлено множеством факторов, к которым в том числе, с одной стороны, относятся и сложность, и противоречивость налогового законодательства, а с другой – низкий уровень налоговой дисциплины налогоплательщика и неисполнение налогового законодательства со стороны налоговых органов.

Споры, вытекающие из публичных правоотношений (далее – публичные споры), в связи со спецификой их содержания – властным подчинением одной стороны другой, ограниченностью сфер их возникновения, а также особым материальным и процессуальным регулированием – всегда вызывают особый интерес у правоприменителей.

При этом необходимо отметить, что правовая регламентация рассмотрения публичных споров в гражданском и арбитражном процессах имеет различие, причем как в законодательном закреплении, так и при непосредственной реализации – в судебной (арбитражной) практике.

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) предусматривает два порядка обжалования ненормативных правовых актов налоговых органов, решений и действий (бездействия) их должностных лиц, критерием которых является предмет обжалования.

Порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц предусмотрен ст. 138, 139 НК РФ.

Соответствующие акты, действия (бездействие) могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд. Причем подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

Принятие решения соответствующим органом по соответствующей жалобе, вступление решения в законную силу предусмотрены различными статьями НК РФ (ст. 140, ст. 101, ст. 101.2 НК РФ и другие).

К сожалению, указанные нормы, несмотря на кажущуюся простоту и понятность, тем не менее мало скоординированы с ч. 4 ст. 198 («Право на обращение в арбитражный суд с заявлением о признании ненормативных правовых актов недействительными, решений и действий (бездействия) незаконными») Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), что создает благоприятные условия для неоднозначного и произвольного их толкования правоприменителями при исчислении сроков подачи заявления в суд об обжаловании ненормативных правовых актов налоговых органов, а также решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц.

В указанной ситуации, при отсутствии законодательного разрешения имеющихся противоречий, правообразующая роль отводится арбитражной практике, основной целью которой является урегулирование отношений по разрешению налоговых споров в административном и судебном порядке таким образом, чтобы право налогоплательщика на судебную защиту не было ущемлено.

При этом необходимо учитывать как установленный НК РФ обязательный досудебный порядок обжалования решения налогового органа, так и то обстоятельство, что внесудебные процедуры разрешения налоговых споров являются предпочтительными в налоговых правоотношениях с точки зрения оперативности защиты нарушенных прав налогоплательщиков.

Также стоит отметить, что вопрос о позитивных (негативных) моментах судебного и досудебного (административного) порядка разрешения налоговых споров является дискуссионным и не находит единого мнения среди правоведов.

Важнейшим шагом на пути решения проблем, связанных с определением порядка расчета сроков подачи заявления в арбитражный суд, явилось постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 ноября 2007 г. № 8815/07, которое установило следующие

положения, имеющие важное значение для урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений:

- 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;

- срок, предусмотренный ч. 4 ст. 198 АПК РФ (а именно – 3 месяца с момента, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов) должен исчисляться с момента истечения срока для рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом.

Вместе с позитивным моментом в указанном судебном акте, нельзя не отметить и некоторую неопределенность в установлении правовой сущности рассматриваемой проблемы.

Зачастую, «камнем преткновения» между налогоплательщиком и налоговым органом является вопрос о возможности признания уважительной причиной пропуска срока подачи соответствующего заявления в арбитражный суд и направление налогоплательщиком жалобы на решение налогового органа в вышестоящий налоговый орган и неполучение ответа от последнего в течение установленного НК РФ срока.

В большинстве случаев суды первой и апелляционной инстанций отказывают гражданам, организациям в признании указанной причины уважительной.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в своей судебной практике также однозначного ответа на важнейший вопрос анализируемой проблемы не получил: может ли данная ситуация рассматриваться в качестве уважительной причины пропуска срока подачи заявления в арбитражный суд или же в случае подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган на решение налогового органа срок подачи заявления в арбитражный суд увеличивается на месяц?

С одной стороны, высшая судебная инстанция в соответствующем примере прямо признала, что рассматриваемые обстоятельства не могут быть признаны уважительной причиной пропуска срока подачи заявления в арбитражный суд, так как названный срок в случаях рассмотрения дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц) подлежит применению с учетом положений НК РФ и должен исчисляться с момента истечения срока для рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом.

С другой стороны, отказывая в восстановлении пропущенного срока, нижестоящие суды неправомерно определили момент истечения срока для обращения в арбитражный суд и в связи с этим, при решении вопроса об уважительности причин пропуска срока, не учли как его продолжительность, так и конкретные причины его пропуска; при новом рассмотрении дела арбитражному суду было указано обсудить ходатайство заявителя о восстановлении пропущенного срока.

При анализе судебных актов различных судов с подобной ситуацией, мною был сделан вывод о том, что применение положений НК РФ при определении порядка исчисления срока, предусмотренного ч. 4 ст. 198 АПК РФ, в отсутствие факта обжалования налогоплательщиком решения налогового органа либо действий (бездействия) налогового органа (его должностных лиц) представляется необоснованным.

Другим важным обстоятельством, нашедшим свое разрешение в арбитражной практике, явилась проблема определения порядка исчисления срока подачи заявления в арбитражный суд при условии подачи налогоплательщиком жалобы на вступившее в законную силу решение налогового органа, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, в течение одного года с момента его вынесения.

По данному вопросу существовало две точки зрения:

– срок подачи заявления в арбитражный суд при утрате налогоплательщиком права на апелляционное обжалование решения налогового органа исчисляется с момента вступления указанного решения в силу (по истечении десяти дней со дня получения решения налогового органа налогоплательщиком),

– срок подачи заявления в арбитражный суд при утрате налогоплательщиком права на апелляционное обжалование решения налогового органа исчисляется со дня получения налогоплательщиком ответа из вышестоящего налогового органа на жалобу на решение налогового органа, поданную в вышестоящий налоговый орган в течение одного года с момента его вынесения.

Рассмотрев указанные противоречия единообразия арбитражной практики, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации поддержал вторую позицию, указав, что предусмотренная п. 2 ст. 139 НК РФ жалоба на решение налогового органа подается в вышестоящий налоговый орган в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения. При этом данный срок не может быть сокращен из-за угрозы пропуска срока, предусмотренного ч. 4 ст. 198 АПК РФ, поскольку нормы АПК РФ, устанавливающие срок на обращение в суд за защитой нарушенного права, не должны рассматриваться как препятствующие реализации права на использование внесудебных процедур разрешения налоговых споров.

Таким образом, арбитражная практика рассмотрения спорных вопросов порядка исчисления сроков подачи заявления в арбитражный суд максимально учла интересы налогоплательщиков и существенно повысила возможность надлежащей защиты их прав и законных интересов.

Вместе с тем даже такой достаточно прогрессивный шаг не позволяет решить большинство проблем, вытекающих из налоговых правоотношений, истоки которых зачастую заключаются не только в безупречном правовом регулировании, процесс совершенствования которого не соответствует ни реалиям изменяющихся общественных отношений, ни оперативной необходимости в таковом, но и в самих налоговых органах, вернее, в их действиях (бездействии) по досудебному разрешению налоговых споров.

Лишь комплексный подход к решению указанных проблем, учитывающий многообразие налоговых правоотношений, их специфику, разнонаправленные позиции налоговых органов и налогоплательщиков, устоявшуюся правоприменительную и арбитражную практику, позволит обеспечить создание необходимого баланса публичных и частных интересов в рассматриваемой сфере, а также системы способов и порядка разрешения налоговых споров, отвечающей требованиям доступности, оперативности, справедливости и законности.

Список литературы:

1. Зайков Д.Е. Пробелы гражданского процессуального законодательства и практики судов общей юрисдикции // Гражданин и право. – 2011. – № 11.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федеральный закон от 31 июля 1991 г. (в ред. от 3 декабря 2011г.) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31; Часть вторая: Федеральный закон от 05 августа 2000г. № 117-ФЗ (в ред. от 06 декабря 2011г.) // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32.
3. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 января 2009 г. № ВАС-15592/08 по делу № А27-3697/2008-2 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru>.
4. Пепеляев С.Г., Зарипов В.М. Проблемы разрешения налоговых споров в Российской Федерации // Налоговый вестник. – 2006. – № 3. – С. 27; Панова И. Досудебный порядок разрешения налоговых споров // Хозяйство и право. – 2011. – № 11. – С. 84.

5. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 декабря 2011 г. № 10025/11 // СПС КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 01.03.2017).

6. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 28 апреля 2011 г. по делу № А56-10572/2010 // СПС КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 01.03.2017).

7. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 19 апреля 2011 г. по делу № А12-10341/2010 // СПС КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 01.03.2017).