

УДК 342.72/.73+342.743

## ПРАВО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА НА ОБЖАЛОВАНИЕ АКТОВ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

**Метелева Юлия Александровна,**

*канд. юрид. наук, доцент кафедры гражданского права и процесса,*

*e-mail: yu.meteleva@online.muiiv.ru,*

*Московский университет им. С.Ю. Витте, г. Москва*

*Статья посвящена рассмотрению одного из прав налогоплательщика – права на обжалование актов налоговых органов о привлечении к ответственности. Права налогоплательщиков установлены Налоговым кодексом РФ. Право на обжалование актов налоговых органов дает возможность налогоплательщику защитить свои права от неправомерных притязаний государства. Несмотря на то, что не всегда позиция налогоплательщика является бесспорной, в налоговом праве действует презумпция добросовестности налогоплательщика, то есть налогоплательщик считается прав, пока не будет доказано обратное. Законодательством установлен двухступенчатый порядок обжалования: сначала в вышестоящий налоговый орган, а затем в суд. Как правило, вышестоящий налоговый орган поддерживает решение нижестоящего налогового органа, поэтому налогоплательщикам приходится отстаивать свои права в суде. При рассмотрении дел в судах задача судов состоит как в правильном применении законодательства, так и установлении баланса публичных и частных интересов. В некоторых случаях налоговые органы расширительно трактуют положения законодательства, поэтому налогоплательщики должны использовать все возможности для своей защиты.*

**Ключевые слова:** права налогоплательщика, обжалование актов налоговых органов, налоговые споры, необоснованная налоговая выгода, баланс публичных и частных интересов

## THE RIGHT OF A TAXPAYER TO APPEAL AGAINST ACTS OF TAX AUTHORITIES

**Metleva Yu.A.,**

*candidate of law, associate professor, department of civil law and procedure,*

*e-mail: yu.meteleva@online.muiiv.ru,*

*Moscow Witte University, Moscow*

*The article is devoted to the consideration of one of the rights of a taxpayer – the right to appeal against acts of tax authorities on bringing to responsibility. The rights of taxpayers are established by the Tax Code of the Russian Federation. The right to appeal against acts of tax authorities enables the taxpayer to protect his rights from unlawful claims of the state. Despite the fact that the position of the taxpayer is not always indisputable, the presumption of taxpayability of the taxpayer is valid in the tax law. That is, the taxpayer is considered right until the return is proved. Legislation has established a two-stage appeal procedure: first to a higher tax authority, and then to a court. As a rule, the higher tax authority supports the decision of the lower tax authority, therefore overpayers have to defend their rights in court. When considering cases in the courts, the task of the courts is both in the proper application of the law and in establishing a balance of public and private interests. In some cases, the tax authorities broadly interpret the provisions of the law, therefore, taxpayers must use all the facilities for their protection.*

**Keywords:** taxpayer's rights, appealing against acts of tax authorities, tax disputes, unjustified tax benefits, a balance of public and private interests

DOI 10.21777/2587-9472-2019-2-55-60

Правовой статус налогоплательщика как субъекта налоговых правоотношений характеризуется наличием у него прав и обязанностей. Права налогоплательщика установлены ст. 21 НК РФ. Одним из таких прав является его право на обжалование актов налоговых органов, а также действия (бездействия) их должностных лиц, предусмотренное п.п. 12 п. 1 ст. 21 НК РФ.

Существует административный и судебный порядок обжалования. Административный предусмотрен гл. 19–20 НК РФ. Судебный предусмотрен гл. 24 АПК РФ, а для физических лиц, не имеющих статуса ИП, – гл. 22 КАС РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 138 НК акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган. Таким образом, налогоплательщик обязан соблюсти административный порядок обжалования<sup>1</sup>. Если же в суд будет подано заявление о признании недействительным акта налогового органа без соблюдения административного порядка обжалования, суд возвращает его заявителю. Возвращение заявления не препятствует повторной его подаче в случае устранения допущенных нарушений.

Несомненно, что судебный порядок рассмотрения спора является для налогоплательщика предпочтительнее, поскольку у него появляется гораздо больше прав, чем он имеет при рассмотрении дела вышестоящим налоговым органом. В литературе высказывались обоснованные сожаления о введении в НК РФ обязательного досудебного порядка рассмотрения налоговых споров<sup>2</sup>.

При рассмотрении дела в судебном порядке суд, прежде всего, устанавливает, не подпадают ли действия налогоплательщика под критерии «необоснованной налоговой выгоды». Налогоплательщику нужно доказать, используя весь арсенал средств<sup>3</sup>, что его деятельность не направлена исключительно на оптимизацию налогообложения.

### **Неправомерная квалификация действий налогоплательщика как направленных на получение необоснованной налоговой выгоды**

Общество с ограниченной ответственностью по результатам выездной налоговой проверки было привлечено к налоговой ответственности по ст. 122 НК РФ за неполную уплату налога на прибыль и НДС<sup>4</sup>. Дело дошло до Верховного Суда РФ.

Принимая решение о привлечении общества к налоговой ответственности, налоговый орган ставил ему в вину не проявление должной осмотрительности при выборе контрагента.

Налогоплательщик выступал одним из посредников в цепочке продаж товара. Он сам приобретал товар у посредника и направлял его в свою очередь конечным потребителям. При этом посредники не хранили у себя приобретенный товар. Реально товар двигался к конечным потребителям. Такой порядок приобретения товара был обусловлен особенностями самого товара (уголь) и обычаями делового оборота, сложившимися в данной отрасли экономики. Товар передавался от посредника к посреднику по договорам поставки.

Налоговый орган указал, что поставщик, у которого налогоплательщик приобретал товар, не вел реальной хозяйственной деятельности, а стоял в цепочке поставок лишь для того, чтобы налогоплательщик мог извлечь необоснованную налоговую выгоду. Такой вывод был сделан исходя из того, что у этого контрагента не было в своем распоряжении управленческого, технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений и транспортных средств.

Понятие и критерии необоснованной налоговой выгоды установлены Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»<sup>5</sup>. В соответствии с п. 4 данного постановления налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

<sup>1</sup> См. *Брызгалин А.В.* Налоговые проверки: виды, процедуры, ограничения. – М., 2011. – С. 126.

<sup>2</sup> *Еронина М.А.* Судебное разбирательство по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налогового органа, действий (бездействия) их должностных лиц как способ защиты прав налогоплательщиков // Арбитражный и гражданский процесс. – 2016. – № 5. – С. 22–26.

<sup>3</sup> *Нагорная Э.Н.* Налоговые споры: оценка доказательств в суде. – М., 2009. – 528 с.

<sup>4</sup> Определение Верховного Суда РФ от 29.11.2016 г. № 305-КГ16-10399 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>5</sup> Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12.

Кроме того, согласно п. 10 Постановления налоговая выгода может быть признана необоснованной, если будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента.

Согласно постановлению Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.05.2010 № 15658/09 по условиям делового оборота при осуществлении выбора контрагента субъектами предпринимательской деятельности оцениваются не только условия сделки и их коммерческая привлекательность, но и деловая репутация, платежеспособность контрагента, а также риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта.

Налоговый орган утверждал, что, заключая сделки по поставке товара, налогоплательщик исходил из одной из коммерческой привлекательности и не придавал значения остальным компонентам в оценке контрагента. Поскольку у контрагента налогоплательщика нет мощностей для поставки товара, то и сама поставка является фикцией, а, следовательно, доход от таких операций – необоснованная налоговая выгода.

В процессе рассмотрения дела было установлено, что арбитражным судом первой инстанции была проделана большая работа по оценке доказательств, представленных сторонами. Были проверены все документы по заключенным сделкам, допрошены свидетели, проведена экспертиза, сравнены цены на поставляемые налогоплательщику товары с рыночными ценами на такие товары. Нигде не удалось обнаружить фактов, свидетельствующих о не проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности в выборе контрагента и получении необоснованной налоговой выгоды.

На основании этого Верховный Суд вынес определение в пользу налогоплательщика.

Вместе с тем налоговые споры не всегда связаны с «необоснованной налоговой выгодой». В некоторых случаях налоговые органы неправильно толкуют закон. Бывают случаи, когда налоговые органы предписывают налогоплательщику совершать какие-либо действия (например, представлять документы в подтверждение чего-то), хотя НК РФ это не предусмотрено, т.е. расширительно толкуют нормы Налогового кодекса, руководствуясь экономической целесообразностью тех или иных хозяйственных операций.

### **Буквальное толкование судами закона без учета баланса публичных и частных интересов**

Индивидуальный предприниматель по решению налогового органа был привлечен к налоговой ответственности по ст. 122 НК РФ за неполную уплату земельного налога за 2013 год. Дело дошло до Верховного Суда РФ<sup>6</sup>.

Суть дела состоит в следующем. 24.01.2014 года ИП была представлена декларация по земельному налогу за 2013 год, в соответствии с которой им исчислен и уплачен налог за два земельных участка. Основанием для расчета земельного налога за 2013 год послужила кадастровая стоимость данных земельных участков, установленная вступившим в законную силу решением арбитражного суда от 16.04.2013 года.

По результатам камеральной налоговой проверки декларации по земельному налогу за 2013 год налоговый орган посчитал, что сумма земельного налога была занижена налогоплательщиком, так как налог исчислялся не с той кадастровой стоимости, которая значилась в государственном кадастре недвижимости по состоянию на 01.01.2013 года, а с кадастровой стоимости, которая была установлена позже решением арбитражного суда 16.04.2013 года, и сниженной примерно в 2,5–3 раза.

Посчитав действия налогоплательщика неправомерными, налоговый орган доначислил ему сумму земельного налога, начислил пени и привлек к налоговой ответственности по ст. 122 НК РФ в виде штрафа.

В соответствии с п. 1 ст. 391 НК РФ земельный налог исчисляется с кадастровой стоимости земельного участка, которая, в свою очередь, определяется специализированными государственными уч-

<sup>6</sup> Определение Верховного Суда РФ от 14.04.2016 г. № 302-КГ15-17096 // СПС «КонсультантПлюс».

реждениями (кадастровой палатой). Но у земельного участка есть еще и рыночная стоимость, которая может быть как выше, так и ниже кадастровой стоимости. В данном случае рыночная стоимость обоих участков была намного ниже их кадастровой стоимости, и поскольку налог исчисляется с кадастровой стоимости, это нарушало права и интересы налогоплательщика.

Законодательством предусмотрена возможность признания кадастровой стоимости равной рыночной (п. 3 ст. 66 ЗК РФ). Эта процедура осуществляется в соответствии со ст. 24.18 ФЗ «Об оценочной деятельности в РФ» комиссиями по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости при управлениях Росреестра в субъектах Федерации, либо судами в порядке, установленном гл. 25 Кодекса административного судопроизводства РФ.

Налогоплательщик оспорил кадастровую стоимость своих земельных участков в арбитражном суде. На основании решения суда от 16.04.2013 года, вступившего в силу 16.05.2013 года, была внесена изменяющая запись в государственный кадастр недвижимости. В данном случае размер земельного налога должен быть пересчитан в следующем порядке: после внесения записи в кадастр недвижимости и до конца налогового периода – по новой (уменьшенной) кадастровой стоимости земельного участка, а с 01.01.2013 года, т.е. с начала налогового периода и до момента внесения новой стоимости в кадастр – по старой кадастровой стоимости.

В настоящее время вышеуказанные положения о порядке перерасчета земельного налога содержатся в гл. 31 НК РФ, а в момент рассмотрения дела в арбитражном суде они регулировались абз. 5 ст. 24.20 ФЗ «Об оценочной деятельности в РФ», положения которого вступили в силу только в 2014 году. По общему правилу закон обратной силы не имеет, т.е. он не распространяется на отношения, возникшие до вступления его в силу. В нашем случае закон вступил в силу в 2014 году, а отношения возникли в 2013 году.

Исходя из всего вышесказанного, арбитражные суды первой, апелляционной инстанций и округа принимали верные решения с точки зрения буквы закона. Они не нарушили закон, исходя из буквального его толкования.

Однако Верховный Суд РФ посмотрел на ситуацию шире, с точки зрения достижения баланса публичных и частных интересов и по существу распространил действие абз. 5 ст. 24.20 ФЗ «Об оценочной деятельности в РФ» в редакции 2014 года на отношения, возникшие в 2013 году.

Решение налоговых органов было признано недействительным, а в части определения нового размера земельного налога, подлежащего уплате истцом, направлено в суд первой инстанции.

### **Неправильное понимание судами понятий «налоговая декларация» и «налоговый расчет»**

Общество с ограниченной ответственностью обжаловало в арбитражный суд решение налогового органа о признании недействительным решений о приостановлении операции по счетам налогоплательщика, а также предъявило к ФНС РФ иск о взыскании убытков за счет казны РФ в размере 471 870 руб.<sup>7</sup>

Как установлено материалами дела, налогоплательщик был привлечен в налоговой ответственности по ст. 119 НК РФ (непредоставление налоговой декларации) и в обеспечение исполнения налоговой обязанности на налогоплательщика была наложена обеспечительная мера в виде приостановления операций по счетам в банках (ст. 76 НК РФ).

Налоговый орган вынес обжалуемые решения в связи с тем, что налогоплательщик не представил налоговые расчеты по налогу на прибыль за ряд отчетных периодов, а затем представил, но по форме, которая утратила силу. В конечном итоге налогоплательщик представил в нужной форме истребуемые декларации. Все это время сохраняли силу решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика. Оспариваемые решения были отменены только после надлежащего исполнения налогоплательщиком своей обязанности по представлению налогового расчета.

Наложение на налогоплательщика вышеуказанной обеспечительной меры причинило ему имущественный ущерб в размере 471 870 руб. Дело дошло до Верховного Суда РФ.

<sup>7</sup> Определение Верховного Суда РФ от 27.03.2017 г. № 305-КГ16-16245 // СПС «КонсультантПлюс».

По терминологии ст. 80 НК РФ налоговая декларация предоставляется по истечении налогового периода, а расчет авансового платежа – по истечении отчетного периода. В соответствии со ст. 285 НК РФ налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год. Отчетными периодами по данному налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Согласно п.п. 1 п. 3 ст. 76 НК РФ решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может приниматься налоговым органом только в случае непредоставления налоговой декларации.

Недопонимание у судов возникло из-за того, что сама форма называлась «Налоговая декларация (расчет)», то есть была установлена единая форма как для налоговой декларации, так и для налогового расчета. Хотя по сути это два разных документа, которые имеют разное правовое значение и последствия.

Толкование по данному вопросу в свое время дал и Высший Арбитражный Суд РФ. В пункте 17 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 года № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ»<sup>8</sup> разъяснено, что из положений п. 3 ст. 58 НК РФ вытекают существенные различия между налогом и авансовым платежом, то есть предварительным платежом по налогу, который в отличие от налога уплачивается не по итогам, а в течение налогового периода.

Соответственно, из взаимосвязанного толкования указанной нормы и п. 1 ст. 80 НК РФ следует разграничение двух самостоятельных документов – налоговой декларации, представляемой по итогам налогового периода, и расчета авансового платежа, представляемого по итогам отчетного периода.

Ответственность, предусмотренная ст. 119 НК РФ, установлена за непредоставление налоговой декларации, но не расчета авансовых платежей по соответствующему налогу, а потому налогоплательщик неправомерно был привлечен к ответственности. Верховный Суд признал решение налогового органа незаконным, а в части требования о взыскании убытков отправил дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Автор считает, что в данной работе новыми являются следующие положения и результаты.

Необходимо включить в ст. 54.1 НК РФ, регулиющую пределы осуществления налогоплательщиком прав при исчислении налоговой базы, критерий «должной осмотрительности», поскольку это важный элемент добросовестности налогоплательщика.

Необходимо разграничить в налоговом законодательстве понятия «налоговая декларация» и «налоговый расчет авансового платежа», так как ответственность предусмотрена именно за непредоставление налоговой декларации, а не расчета.

### Список литературы

1. Абдрахманова С.Ж. Законодательное регулирование досудебного разрешения налоговых споров в государствах – членах Евразийского экономического союза // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. – 2018. – № 1. – С. 70–77.
2. Брызгалов А.В. Налоговые проверки: виды, процедуры, ограничения: монография. – М.: Эксмо, 2011. – 159 с.
3. Ерохина М.А. Судебное разбирательство по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налогового органа, действий (бездействия) их должностных лиц как способ защиты прав налогоплательщиков // Арбитражный и гражданский процесс. – 2016. – № 5. – С. 22–26.
4. Курочкин Д.А. Медиация в налоговых спорах: перспективы развития в России и других государствах БРИКС // Российский юридический журнал. – 2017. – № 5. – С. 189–204.
5. Курындин П.А. Право на досудебное обжалование актов и действий административных органов: особенности реализации в России и Франции // Актуальные проблемы российского права. – 2018. – № 4. – С. 77–94.
6. Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. – М., 2009. – 528 с.
7. Юдин В.А. Особенности обжалования решений налоговых органов в РФ // Налоги. – 2017. – № 7.

<sup>8</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ» // СПС «КонсультантПлюс».

8. Ядрихинский С.А. Правовые проблемы защиты законных интересов налогоплательщика // Вестник Омской юридической академии. – 2019. – № 1. – С. 86–90.

#### References

1. *Abdrahmanova S.Zh.* Zakonodatel'noe regulirovanie dosudebnogo razresheniya nalogovyh sporov v gosudarstvakh – chlenah Evrazijskogo ekonomicheskogo soyuza // Zhurnal zarubezhnogo zakonodatel'stva i sravnitel'nogo pravovedeniya. – 2018. – № 1. – S. 70–77.
2. *Bryzgalin A.V.* Nalogovye proverki: vidy, procedury, ogranicheniya: monografiya. – M.: Eksmo, 2011. – 159 s.
3. *Eronina M.A.* Sudebnoe razbiratel'stvo po delam ob osparivanii nenormativnyh pravovyh aktov nalogovogo organa, dejstvij (bezdejstviya) ih dolzhnostnyh lic kak sposob zashchity prav nalogoplatel'shchikov // Arbitrazhnyj i grazhdanskij process. – 2016. – № 5. – S. 22–26.
4. *Kurochkin D.A.* Mediatsiya v nalogovyh sporah: perspektivy razvitiya v Rossii i drugih gosudarstvakh BRIKS // Rossijskij juridicheskij zhurnal. – 2017. – № 5. – S. 189–204.
5. *Kuryndin P.A.* Pravo na dosudebnoe obzhalovanie aktov i dejstvij administrativnyh organov: osobennosti realizatsii v Rossii i Francii // Aktual'nye problemy rossijskogo prava. – 2018. – № 4. – S. 77–94.
6. *Nagornaya E.N.* Nalogovye spory: ocenka dokazatel'stv v sude. – M., 2009. – 528 s.
7. *Yudin V.A.* Osobennosti obzhalovaniya reshenij nalogovyh organov v RF // Nalogi. – 2017. – № 7.
8. *Yadrihinskij S.A.* Pravovye problemy zashchity zakonnyh interesov nalogoplatel'shchika // Vestnik Omskoj juridicheskoy akademii. – 2019. – № 1. – S. 86–90.