

Гарантии прав налогоплательщика в процедурах досудебного обжалования: последовательность правовых позиций

М. В. Кустова

Санкт-Петербургский государственный университет,
Российская Федерация, 199034, Санкт-Петербург, Университетская наб., 7–9

Для цитирования: Кустова, Маргарита В. 2018. «Гарантии прав налогоплательщика в процедурах досудебного обжалования: последовательность правовых позиций». *Вестник Санкт-Петербургского университета. Право* 3: 353–369. <https://doi.org/10.21638/11701/spbu14.2018.306>

В статье рассматриваются проблемы обеспечения правовой последовательности поддержания необходимого уровня гарантий прав налогоплательщиков в процедурах обжалования юрисдикционных актов налоговых органов. Автор усматривает элементы непоследовательности как в части различий в регулировании, предлагаемом налоговым законодательством и законодательством об административных правонарушениях, так и в части применения в административной и судебной практике самих налоговых норм. Особое внимание уделяется критическому анализу тех правоприменительных актов, которые допускают исправление в ситуации конфликта негативных для имущественной сферы государства ошибок налоговых органов без обращения к юрисдикционной процедуре, а следовательно, и без соблюдения признанных в рамках такой процедуры гарантий прав налогоплательщиков. Проблема анализируется в контексте судебной позиции о недопустимости ухудшения положения налогоплательщика в рамках производства по его административной жалобе. Автор выступает против принципиального отказа от необходимости следования налоговым юрисдикционным процедурам с поддерживаемым в их рамках уровнем гарантий прав налогоплательщиков в случаях, когда такие процедуры не предлагают инструментов для пересмотра ошибочных решений налоговых органов, влекущих имущественные потери государства. В работе обосновывается отсутствие правовых оснований для обращения в этом случае к общему полномочию вышестоящего налогового органа отменять противоречащие закону решения нижестоящих налоговых органов. Установление факта отсутствия в рамках существующих юрисдикционных процедур необходимых инструментов защиты публичных имущественных интересов рассматривается в качестве повода для совершенствования правовой регламентации этих процедур, но не для отказа от самой юрисдикционной формы. Также в условиях признания законодателем публичной природы налоговых отношений отмечается нежелательность допускаемого Конституционным Судом РФ замещения отсутствующих юрисдикционных процедур разрешения налогово-правовых конфликтов судебными процедурами рассмотрения гражданско-правовых споров, поскольку это не обеспечивает должной правовой определенности в связи с отсутствием необходимой нормативной основы для такого замещения.

Ключевые слова: гарантии прав налогоплательщика, ухудшение положения налогоплательщика, налоговая юрисдикционная процедура, досудебное налоговое обжалование, пересмотр решения.

1. Введение. Процедуры административного обжалования в сфере налоговых отношений подвергались в последние годы серьезному реформированию. Введение обязательного досудебного порядка обжалования действий (бездействия) и решений налоговых органов сопровождалось усилением внимания законодателя к качеству регламентации соответствующих процедур, направленностью в том числе на поддержание необходимого уровня гарантий прав налогоплательщиков. Оправданность Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 гг.¹ подтверждается практикой. Так, по опубликованным данным за 2015 г. в целом по России в налоговые органы поступило 45 тыс. жалоб, 34 % которых было удовлетворено (Суворова 2016, 18).

2. Основное исследование. Полагаем, что не все вопросы, связанные с обеспечением защиты в процедурах административного обжалования прав налогоплательщиков и иных исполняющих налоговые обязанности лиц, нашли последовательное правовое разрешение. Так, проблемы усматриваются при сопоставлении уровня правовых гарантий лиц, привлечение которых к ответственности за аналогичные по своей природе правонарушения осуществляется в том числе в зависимости от сферы нарушения либо по Налоговому кодексу РФ, либо по Кодексу РФ об административных правонарушениях. Прежде всего это касается ограничения Налоговым кодексом РФ возможности привлекаемого к ответственности за налоговое правонарушение лица обжаловать соответствующее решение до его вступления в силу.

Различая два вида административного обжалования в зависимости от того, идет ли речь об обжаловании вступившего или же не вступившего в силу решения налогового органа, Налоговый кодекс РФ допускает возможность обжалования не вступившего в силу решения о привлечении (отказе в привлечении) лица к ответственности за налоговое правонарушение только в том случае, если это решение принято по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки в порядке ст. 101 НК РФ. В первую очередь имеются в виду решения о привлечении к ответственности за нарушения, повлекшие за собой неисполнение имущественных налоговых обязанностей, например неуплату (неполную уплату) налога налогоплательщиком или неуплату и неперечисление налогов налоговым агентом. Апелляционная жалоба на решения, вынесенные в порядке ст. 101 НК РФ, может быть подана в течение месяца с момента вручения решения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю) (п. 9 ст. 101 и абз. 3 п. 1 ст. 138 НК РФ).

В остальных случаях в вышестоящий налоговый орган в рамках обязательной досудебной процедуры всегда будет обжаловаться уже вступившее в силу решение налогового органа. Это касается и решений о привлечении лиц к ответственности за нарушения порядка управления в налоговой сфере, включая нарушения, которые выражаются в непредставлении налоговому органу информации, необходимой для осуществления налогового контроля. При этом подача обычной жалобы не препятствует обращению решения к исполнению и взысканию с налогоплательщи-

¹ Приказ Федеральной налоговой службы России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@. Здесь и далее все ссылки на нормативно-правовые акты и судебную практику приводятся по СПС «Консультант Плюс». Дата обращения 15 января, 2018. <http://www.consultant.ru>.

ка вмененных ему недоимок, пеней и штрафов. Обжалуемое решение может быть приостановлено исключительно на основе представления подателем жалобы соответствующего заявления, на удовлетворение которого закон позволяет рассчитывать только в случае одновременного приложения к нему банковской гарантии, по которой банк обязуется уплатить причитающуюся сумму налоговых начислений, не уплаченных по обжалуемому решению (абз. 2 п. 5 ст. 138 НК РФ).

В свою очередь, по общему правилу, закрепленному в Кодексе РФ об административных правонарушениях, постановления о привлечении к административной ответственности вступают в силу только после истечения срока, установленного для их обжалования. Этот срок составляет 10 суток со дня вручения лицу копии постановления (ст. 31.1, ч. 1 ст. 30.3 КоАП РФ). Здесь речь идет и о привлечении к ответственности за правонарушения, выражающиеся в непредставлении государственным органам той или иной информации.

Представляется, что обозначенные различия в подходах Налогового кодекса РФ и Кодекса РФ об административных правонарушениях к определению уровня гарантий защиты прав привлекаемых к ответственности лиц не могут не вызывать вопросов. Само по себе закрепление ответственности участников налоговых отношений за нарушение установленного порядка управления в сфере налогов и сборов в Налоговом кодексе РФ еще не свидетельствует об особенностях природы этой ответственности. Конституционный Суд РФ обращал на это внимание в Определении от 05.07.2001 № 130-О «По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения п. 12 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»». Исключая одновременное привлечение лица за непредставление налоговой декларации к ответственности по Налоговому кодексу РФ и по Закону РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», Конституционный Суд РФ указал, что Налоговый кодекс РФ устанавливает по существу административную ответственность за налоговые правонарушения.

Тем самым складывается парадоксальная ситуация, когда при привлечении к ответственности за тождественные по своей природе нарушения, в том числе посягающие на информационное обеспечение деятельности государственных органов, уровень гарантий защиты прав привлекаемых к ответственности лиц оказывается различным. По Налоговому кодексу РФ решения о привлечении к ответственности за такие нарушения вступают в силу немедленно с момента их вручения. В свою очередь, Кодекс РФ об административных правонарушениях предоставляет 10 суток на обжалование не вступившего в силу решения. При этом не усматривается каких-либо конституционно значимых предпосылок для оправдания таких принципиальных различий.

Проблемы обеспечения последовательности поддержания признанного уровня гарантий прав налогоплательщиков в процедурах административного обжалования нередко обусловлены интерпретацией в правоприменительной практике текста самого налогового закона. Значительные сложности в связи с этим обнаруживает разрешение вопроса о допустимости и путях исправления тех ошибок налоговых органов, которые влекут имущественные потери публичного субъекта в условиях, когда признается недопустимость ухудшения положения налогоплательщика по итогам рассмотрения его жалобы на решение налогового органа, вынесенное по итогам налоговой проверки.

Как известно, формально рассмотрение такой жалобы может завершиться принятием одного из следующих решений: 1) оставить жалобу без удовлетворения; 2) отменить решение полностью или в части; 3) отменить решение полностью и принять по делу новое решение (п. 3 ст. 140 НК РФ). Таким образом, само налоговое законодательство не дает прямого ответа на вопрос о том, допустимо ли ухудшение положения налогоплательщика по итогам рассмотрения жалобы.

В этом отношении Высший Арбитражный Суд РФ в п. 81 Постановления Пленума от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса РФ» вполне оправданно выразил позицию о недопустимости вынесения по жалобе решения, которое ухудшало бы положение налогоплательщика. Кроме прочего, исключается принятие вышестоящим налоговым органом решения о доначислении сумм недоимок, пеней и штрафов дополнительно к тем, которые были начислены решением нижестоящего налогового органа, хотя и признается допустимым дополнение или изменение правового обоснования решения. Также возможно исправление допущенных нижестоящим налоговым органом арифметических ошибок и опечаток.

С таким подходом трудно не согласиться, поскольку в своей основе он закономерно вытекает из определяемых Налоговым кодексом РФ параметров производства по административной жалобе, сводящегося, главным образом, к документальной проверке ее материалов. Это исключает проведение в отношении подателя жалобы каких-либо дополнительных мероприятий налогового контроля на этапе обжалования, а значит, и выявление новых нарушений или их эпизодов, а также получение новых доказательств. В силу этого по общему правилу исключается и участие подателя жалобы в ее рассмотрении.

В свою очередь, параметры производства по жалобе предопределены признанием законодателем исключительной роли тех административных процедур, в рамках которых обеспечивается выявление фактов неисполнения (ненадлежащего исполнения) налогоплательщиками своих налоговых обязанностей с последующим осуществлением по этим фактам соответствующего производства. Речь идет о процедурах налоговых проверок, а также об осуществлении производства по делам о выявленных налоговых правонарушениях. Именно строгое следование этим регламентированным налоговым законом процедурам как раз и призвано обеспечить установление объективной истины по соответствующим делам. Поэтому к моменту принятия по итогам таких процедур решений по общему правилу должны быть обеспечены установление всех значимых для разрешения дела обстоятельств и сбор необходимых доказательств.

Этим объясняется присутствие в законодательстве положений, ориентированных на обеспечение раскрытия доказательств на этапах, предшествующих вынесению решений о привлечении к ответственности за налоговые правонарушения (об отказе в таком привлечении). Рассмотрение же вышестоящим налоговым органом впервые представленных налогоплательщиком при подаче жалобы документов допускается только при определенном условии. Податель жалобы должен представить пояснения того, почему эти документы не могли быть своевременно представлены тому налоговому органу, решение которого обжалуется (п. 4 ст. 140 НК РФ).

Таким образом, в условиях действующего регулирования производство по жалобе по общему правилу ограничено документальной проверкой тех материалов,

которые ранее исследовались нижестоящим налоговым органом. В силу этого сами предпосылки для пересмотра решений, принятых нижестоящими налоговыми органами, в сторону ухудшения положения налогоплательщиков и доначисления им сумм налоговых недоимок, пеней и штрафов отсутствуют, во всяком случае тогда, когда недоначисление таких сумм было вызвано неполной (ненадлежащей) реализацией нижестоящим налоговым органом полномочий в рамках налоговых процедур.

Очевидно, что в этой ситуации устранение возникших негативных для публичного субъекта последствий возможно не иначе, как путем перехода к иной форме налогового контроля в отношении соответствующего налогоплательщика с возбуждением в отношении него по итогам такого контроля новой процедуры налогового производства. Например, речь может идти о проведении в отношении налогоплательщика при определенных основаниях после первоначальной выездной проверки повторной проверки в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа. Это позволяет доначислить налогоплательщику те суммы налогов и пеней, которые не были начислены по результатам ранее проведенной проверки вследствие допущенных нижестоящим налоговым органом при осуществлении первоначального налогового контроля просчетов. Вместе с тем возможность доначисления налогов будет безвозвратно утрачена, когда будут исчерпаны установленные налоговым законом возможности перехода к иным формам налогового контроля в отношении соответствующего налогоплательщика.

Нельзя, однако, не обратить внимания на то, что позиция Высшего Арбитражного Суда РФ относительно запрета на ухудшение положения подателя жалобы носит абсолютный характер и не ограничивается приведенной выше ситуацией. Такой запрет действует и тогда, когда недоначисление налогоплательщику сумм налогов вызвано ошибкой налогового органа в правовой квалификации обстоятельств, установленных им в рамках налоговой проверки в полном соответствии с требованиями налоговой процедуры. Речь может идти, например, об ошибочном признании налоговым органом права налогоплательщика на льготу, неправильном определении группы амортизации для целей налога на прибыль, применении более низкой ставки налога и т. п.

Вместе с тем, будучи связанным с активным вторжением налогового органа в сферу деятельности налогоплательщика, переход к иной форме налогового контроля не может рассматриваться в качестве инструмента устранения подобных ошибок в правовой квалификации, когда имеет место полное дублирование контрольных мероприятий, уже реализованных налоговыми органами в рамках ранее проведенных проверок. Налогоплательщик не может быть вовлечен в сферу контрольных отношений для повторного установления налоговыми органами тех обстоятельств, которые уже были установлены ими в рамках иных процедур контроля, лишь для того, чтобы обеспечить присутствие формальных оснований для пересмотра решения, вынесенного с нарушениями материальных положений налогового закона, приводящими к имущественным потерям публичного субъекта.

Основания для перехода к иным формам контроля не будут усматриваться и тогда, когда такой переход обусловлен невозможностью достижения налоговым органом цели контроля по итогам предшествующей проверки исключительно по причине допущения налоговым органом в рамках соответствующего производства нарушений, не позволяющих обеспечить его ординарное завершение. Здесь речь

может идти и о ситуации выхода налоговым органом за сроки обращения в суд за взысканием выявленной в установленном порядке недоимки налогоплательщика.

Интересная правовая ситуация стала в связи с этим предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ; ее оценка была дана в Определении от 08.04.2010 № 441-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав п. 1 ст. 89 Налогового кодекса РФ». Заявительница настаивала на неконституционности проведения в отношении нее как налогоплательщика — физического лица выездной налоговой проверки в связи с заявлением права на имущественный вычет по налогу на доходы при приобретении жилья.

Свое обращение в Конституционный Суд РФ она мотивировала в том числе проведением в отношении нее налоговым органом ранее камеральной проверки декларации, к которой в полном объеме прилагались все имеющиеся документы. Отказав заявительнице в предоставлении соответствующего вычета в связи с недоказанностью произведенных расходов, налоговый орган обратился в суд за взысканием начисленной, но не уплаченной заявительницей недоимки. Однако впоследствии он отказался от своих исковых требований, хотя после прекращения судом производства по делу назначил выездную проверку в связи с неправомерным заявлением того же имущественного вычета. По итогам выездной проверки на основании тех же данных вновь были признаны недоказанными расходы заявительницы для целей представления имущественного вычета и повторно начислены соответствующие суммы недоимки, за взысканием которой налоговый орган вновь обратился в суд.

Конституционный Суд РФ признал в целом конституционную допустимость проведения в отношении физического лица выездных налоговых проверок как более углубленной формы налогового контроля, позволяющей выявить в отношении налогоплательщика те нарушения, которые не были обнаружены при проведении камеральной проверки. В то же время им был сделан важный вывод о том, что налоговое законодательство не предполагает дублирования контрольных мероприятий, осуществляемых в рамках выездных и камеральных налоговых проверок. Тем самым позиция Конституционного Суда РФ может быть воспринята как исключая использование перехода к иным формам контроля в целях, которые были бы связаны с установлением уже установленных в рамках первоначальных мероприятий налогового контроля обстоятельств.

Такой подход становится важной гарантией соблюдения прав налогоплательщиков, исключая неоправданное осуществление в отношении них дублирующих контрольных процедур и в тех случаях, когда их формальное назначение и проведение были призваны удовлетворить лишь потребность в переоценке установленных в рамках ранее проведенных мероприятий контроля обстоятельств, обусловленную последующим изменением правоприменительной практики.

Признание недопустимости такой переоценки обнаруживает под собой конституционное основание в контексте позиции Конституционного Суда РФ, выраженной, в частности, в Постановлении от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности п. 8 ст. 75, подп. 3 п. 1 ст. 111 и подп. 23 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ в связи с жалобой акционерного общества “Флот Новороссийского морского торгового порта”».

Ссылаясь в числе прочего на конституционную недопустимость придания обратной силы закону, ухудшающему положение налогоплательщика, Конституционный Суд РФ, с опорой на ранее выработанные позиции, подтвердил недопустимость придания обратной силы также постановлению высшего суда, если оно содержит толкование нормы права, ухудшающее положение налогоплательщика, добросовестно действовавшего в рамках устоявшегося толкования нормативных положений. Приведенная позиция обнажает конституционную несостоятельность формального использования инструментов налогового контроля для обеспечения переоценки в условиях скорректированной высшими судами правоприменительной практики тех установленных в рамках ранее проведенных мероприятий контроля обстоятельств, применительно к которым прежняя правоприменительная практика не позволяла произвести налогоплательщику доначисление налогов.

Разумеется, законные препятствия для перехода к иным формам налогового контроля отсутствуют тогда, когда вменение налогоплательщику ранее тех или иных эпизодов нарушений в исполнении налоговой обязанности не опиралось на достаточную доказательственную базу, и прежде всего в связи с отсутствием законного доступа к получению необходимых доказательств в рамках соответствующей формы контроля. Например, такие возможности, несмотря на их последовательное расширение, продолжают оставаться все же несколько ограниченными в рамках камеральных налоговых проверок (ст. 88 НК РФ).

Что же касается повторной выездной проверки, то ее назначение связывается с ненадлежащей реализацией нижестоящим налоговым органом контрольных полномочий в рамках первоначальной проверки. Поэтому очевидно, что перечень проводимых в ее рамках мероприятий, способы и порядок их проведения будут в рамках повторной проверки аналогичны. Ведь фактически речь идет о полной новой проверке налогоплательщика по тем же налогам и за те же периоды, которые были охвачены первоначальной проверкой. В силу этого не исключается и переоценка выводов, состоявшихся по итогам первоначальной проверки, и, соответственно, принятие юрисдикционного акта, по-новому определяющего объем налоговой обязанности налогоплательщика, фиксирующего не выявленные или не обеспеченные в рамках первоначальной проверки необходимыми и достаточными доказательствами суммы вмененных налогоплательщику налоговых недоимок.

Однако в любом случае переход к новому этапу контроля связывается с нацеленностью на надлежащую фиксацию таких указывающих на нарушение обстоятельств, которые не были установлены либо не были с необходимой степенью достоверности установлены в рамках ранее реализованных контрольных отношений. При этом зачастую невозможно будет отрицать законность самого перехода налогового органа к иной форме налогового контроля, например от камеральной проверки к проверке выездной, тем более что в рамках этих иных форм контроля с учетом их параметров могут быть выявлены нарушения, которые в принципе не могли быть установлены в рамках ранее проводившихся контрольных мероприятий.

Вместе с тем представляется, что с конституционных позиций нельзя отказать налогоплательщику в его праве исключить использование в отношении него такого перехода в целях правовой переоценки ранее установленных и уже подтвержденных надежной доказательственной базой обстоятельств. Это значит, что сами по себе законные полномочия налоговых органов по осуществлению перехода к иным

формам контроля в отношении уплаты того же налога в том же налоговом периоде в значительной мере могут основываться на нормативной презумпции выявления в рамках такого контроля новых обстоятельств или необходимого расширения доказательственной базы.

Однако налогоплательщик вправе рассчитывать на опровержение этой презумпции в тех пределах, в которых ему по итогам реализации таких иных форм контроля фактически вменяются те нарушения или их эпизоды, которые уже были достоверно установлены с опорой на необходимую и достаточную доказательственную базу в рамках ранее проводимых мероприятий налогового контроля. При этом соответствующие нарушения по причине ошибок налогового органа в правовой квалификации или по иным причинам формально оказались по итогам этих мероприятий так и не вмененными налогоплательщику. В свою очередь, следствием упомянутого опровержения должна становиться недопустимость использования в целях осуществления соответствующих доначислений новых форм контроля.

Отрадно, что такой подход может быть обнаружен и в правоприменительной практике Федеральной налоговой службы (далее — ФНС). В частности, это усматривается из Определения Верховного Суда РФ от 17.08.2017 № 309-КГ17-8785, принятого в связи с оспариванием организацией решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. По итогам выездной налоговой проверки организации был доначислен НДС, а также соответствующие пени и штрафы в связи с необоснованным применением вычетов по налогу. Однако поскольку инспекцией в ходе проверки не были установлены в полной мере обстоятельства, достоверно свидетельствующие о недобросовестности налогоплательщика и получении им необоснованной налоговой выгоды, решением вышестоящего управления решение инспекции по жалобе налогоплательщика было частично отменено. При этом было принято также решение о проведении в отношении налогоплательщика повторной выездной проверки, по результатам которой произведено доначисление НДС и налога на прибыль.

Однако решением ФНС решение управления, принятое по результатам повторной выездной налоговой проверки, в определенной части непринятия вычетов по НДС было отменено. Такое решение мотивировано тем, что имел место отказ по результатам повторной выездной налоговой проверки в праве на применение налоговых вычетов по НДС в части ранее уже опровергнутого инспекцией права на налоговые вычеты по взаимоотношениям с теми же контрагентами. В связи с этим ФНС усмотрела несоответствие вынесенного управлением решения требованиям п. 10 ст. 89 НК РФ, поскольку доначисления НДС и пеней были осуществлены управлением по тем же обстоятельствам и правонарушениям, которые ранее уже были установлены нижестоящей инспекцией.

Итак, в случае обнаружения вышестоящим налоговым органом в процессе производства по жалобе налогоплательщика ошибок нижестоящего налогового органа в правовой квалификации, выявленных им в ходе налоговых процедур и указывающих на нарушения обстоятельств, такие ошибки, когда они влекут неблагоприятные для публичного субъекта последствия, не могут быть устранены путем возбуждения в отношении налогоплательщика иных контрольных процедур, если последние обеспечивают в этой части лишь подтверждение уже установленных ранее с опорой на необходимую и достаточную доказательственную базу обстоятельств.

В контексте обозначенных проблем закономерно возникает также вопрос о допустимости устранения таких влекущих для публичного субъекта негативные последствия ошибок на основе реализации вышестоящими налоговыми органами закрепленного п. 3 ст. 31 НК РФ полномочия отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах. Аналогичные положения содержит Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», ст. 9 которого предоставляет вышестоящим налоговым органам право отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия Конституции РФ, федеральным законам и иным нормативным правовым актам. Речь идет тем самым о пересмотре вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего органа вне рамок каких-либо установленных налоговым законом процедур и независимо от производства по жалобе налогоплательщика.

Оценивая допустимость реализации налоговыми органами соответствующего полномочия в отсутствие жалобы налогоплательщика на решение налогового органа, ФНС в Письме от 07.10.2015 № ЕД-19-2/249 сослалась на отсутствие в приведенных нормах указаний относительно того, что такая отмена должна быть исключительно следствием наличия в вышестоящем налоговом органе соответствующей жалобы. В подтверждение этой позиции налоговое ведомство обратилось к Определению Конституционного Суда РФ от 22.04.2010 № 595-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества “Завод “Автоприбор”” на нарушение конституционных прав и свобод п. 3 ст. 31 Налогового кодекса РФ».

Как отмечено в названном Определении, подобное решение вышестоящего налогового органа имеет целью восстановление в административном порядке законности, нарушенной неправомерным актом нижестоящего налогового органа, по инициативе самого вышестоящего налогового органа, осуществляющего текущий контроль за деятельностью нижестоящих налоговых органов. При этом такое решение не выводится из сферы судебного контроля: налогоплательщик, усматривающий вследствие отмены решения нижестоящего налогового органа нарушение своих прав и законных интересов, может обратиться за их защитой в суд (п. 1 ст. 22 НК РФ). С учетом этого ФНС связывает право вышестоящего налогового органа отменить решение нижестоящего налогового органа именно с несоответствием его законодательству о налогах и сборах, независимо от проявления инициативы по отмене такого акта со стороны налогоплательщика и вне рамок какой-либо регламентированной законом процедуры.

Симптоматично, что со ссылкой на акты Конституционного Суда РФ, включая упомянутое Определение от 22.04.2010 № 595-О-О, Верховный Суд РФ также не исключает возможность отмены вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего органа, в том случае когда оно было принято в нарушение требований законодательства о налогах и сборах. Речь идет в том числе о пересмотре решений, приводящем к ухудшению положения налогоплательщика. В частности, такой подход допускается и в отношении решений, связанных с возмещением НДС в порядке ст. 176 НК РФ.

Так, в Определении от 31.10.2017 № 305-КГ17-5672 Верховный Суд РФ согласился с правоммерностью отмены ФНС в порядке контроля за деятельностью управ-

ления ФНС решения этого управления, отменившего, в свою очередь, по жалобе налогоплательщика решение нижестоящей инспекции в связи с недоказанностью вмененных нарушений. При этом в мотивировочной части Определения Верховный Суд РФ обратил внимание на то, что решением ФНС, отменившим решение управления, фактически были оставлены в силе решения нижестоящей инспекции, в связи с чем действия ФНС не привели в конечном счете к новым налоговым доначислениям в отношении налогоплательщика, который к тому же реализовал свое право на судебную защиту. Учитывая, однако, что процедура и сроки такой отмены прямо законом не определены, Верховный Суд РФ обосновывает позицию о допустимости реализации вышестоящим налоговым органом полномочий, установленных п. 3 ст. 31 НК РФ в пределах срока, предусмотренного для проведения мероприятий налогового контроля, а именно в пределах трех лет, исчисляемых с момента окончания контролируемого налогового периода.

Возникает вопрос о том, сохраняет ли свою силу подход Верховного Суда РФ в случае обращения налогоплательщика в той же ситуации в ФНС в связи с неполной удовлетворенностью решения по жалобе, адресованной ранее управлению. Подача жалобы в ФНС в порядке абз. 2 п. 2 ст. 139 НК РФ повлечет возбуждение соответствующего производства, в рамках которого с учетом действия п. 81 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 неминуемо возникнет вопрос о допустимости ухудшения положения налогоплательщика по итогам ее рассмотрения.

В этом отношении, разумеется, обращает на себя внимание акцент Верховного Суда РФ на том, что отмена Федеральной налоговой службой решения управления привела лишь к подтверждению законности сумм доначислений, произведенных по решению, вынесенному в отношении налогоплательщика нижестоящей налоговой инспекцией. Вместе с тем не представляется возможным отрицать и то, что решением ФНС положение налогоплательщика было ухудшено по сравнению с тем, как оно уже было определено вступившим в силу юрисдикционным актом компетентного органа. А следовательно, при возникновении у ФНС аналогичных претензий к управлению в рамках осуществления производства по жалобе налогоплательщика у последнего усматривались бы основания для обращения к п. 81 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57.

Представляется, что решение вопроса о пределах пересмотра в административном порядке вынесенных нижестоящими налоговыми органами индивидуальных правовых актов не может осуществляться без учета различий в их характере и требует особого подхода применительно к юрисдикционным актам, обнаруживающим существенные отличия от актов, принимаемых в сфере позитивной управленческой деятельности. Одним из важнейших признаков юрисдикционной деятельности как деятельности охранительной наука административного права признает наличие правового конфликта. При этом одни авторы включают в содержание юрисдикционной деятельности деятельность по разрешению как административных споров, так и дел об административных правонарушениях, а также применению мер административного принуждения (Панова 2007, 131). В свою очередь, другие различают в структуре административно-охранительного процесса административно-принудительный и административно-конфликтный процессы (Кононов 2013, 330).

Отражая охранительную деятельность властных субъектов, выступая в качестве реакции на негативные юридические факты, административный юрисдикци-

онный акт предполагает необходимость строгого следования предусмотренной законом процедуре в процессе как его подготовки и принятия, так и последующего исполнения, а равно и инициированной в установленном порядке проверки его законности и обоснованности. Строгое следование процессуальной форме традиционно рассматривается в административном праве в качестве характерной черты юрисдикционной деятельности. В частности, А. П. Шергин усматривает в этом значимое ее отличие от разрешения дел в процессе операционно-распорядительной деятельности (Шергин 1979, 20).

В этом отношении Л. Л. Попов справедливо указывает на различие между управленческим процедурным процессом как позитивной деятельностью и юрисдикционным производством, всегда обусловленным конфликтной ситуацией (Попов 2016, 175–176). Связывая потребность в юрисдикционном процессе с негативными юридическими фактами, он подчеркивает роль юрисдикционного производства в обеспечении соблюдения, защиты, правоохраны «прав, свобод и законных интересов граждан и организаций в сфере, как правило, функционирования исполнительной власти» (Попов 2016, 178).

Соблюдение правил юрисдикционного производства обеспечивает ответственный подход власти к разрешению административно-правовых конфликтов и становится важной гарантией защиты прав подвластного субъекта, создавая надлежащие правовые предпосылки для установления объективной истины. Именно поэтому все этапы административного юрисдикционного процесса, включая пересмотр вынесенного решения, должны быть с необходимой степенью определенности регламентированы законом, обеспечивая надлежащий уровень гарантий защиты подвластной стороны административно-правового конфликта.

Все это сохраняет значимость и в отношении юрисдикционной деятельности налоговых органов, которые в силу возложенных на них полномочий призваны выражать имущественные интересы публичного субъекта в части своевременного пополнения бюджетов бюджетной системы РФ на основе обеспечения надлежащего исполнения налоговой обязанности каждым налогоплательщиком. Поэтому данные органы не могут претендовать на роль независимого арбитра в споре налогоплательщика с публичным субъектом, фактически выражая интересы одной из сторон соответствующего конфликта, что еще в большей степени подчеркивает значимость процедурных аспектов его надлежащего разрешения, поддерживающих на конституционно требуемом уровне гарантии защиты прав налогоплательщика.

В этом контексте нельзя признать корректным при разрешении вопроса о параметрах отмены вышестоящими налоговыми органами решений нижестоящих органов о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налоговых правонарушений прямое обращение к позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Определении от 22.04.2010 № 595-О-О. Дело в том, что в данном случае поставленный перед Конституционным Судом РФ вопрос о пределах полномочий по отмене в административном порядке решений нижестоящих налоговых органов касался решения о назначении повторной выездной налоговой проверки, принятие которого как распорядительного акта не обусловлено требованиями соблюдения тех или иных установленных налоговым законом процедур.

Признание допустимости отмены юрисдикционного акта за рамками установленной для этого процедуры формально позволяет избежать и необходимости сле-

дования при осуществлении такой отмены признанному на данном этапе правового регулирования уровню гарантий защиты прав того лица, в отношении которого был вынесен соответствующий акт. Так, Высший Арбитражный Суд РФ в п. 81 Постановления Пленума от 30.07.2013 № 57 в условиях действующего регулирования указал на недопустимость ухудшения положения лица, подавшего жалобу на вынесенное в отношении него решение о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за налоговое правонарушение.

Однако признание допустимости отмены соответствующего решения в отсутствие жалобы налогоплательщика и тем самым за рамками предусмотренных налоговым законом административных юрисдикционных процедур исключает формальную необходимость следования позиции Высшего Арбитражного Суда РФ, поскольку такая отмена осуществляется за рамками производства по жалобе. Тем более что в качестве значимого мотива позиции, исключающей ухудшение положения налогоплательщика при рассмотрении его жалобы, п. 81 рассматриваемого Постановления определяет то, что иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него решения.

Следует специально оговориться, что та степень абсолютности, с которой в условиях действующего регулирования Высший Арбитражный Суд РФ усматривает такой запрет, вряд ли может быть признана единственно отвечающей требованиям конституционной адекватности, а потому не допускающей в принципе никаких корректировок. Вряд ли можно отрицать дискрецию законодателя в определении путей оптимизации в налоговом законе конституционно заданного баланса публичного и частного интересов в налоговых отношениях. Однако непреложным представляется то, что поиск такого баланса в части определения минимально необходимых по своему уровню гарантий защиты прав налогоплательщика в конфликтных ситуациях не может осуществляться в отрыве от признания особой роли в этом административных контрольных и юрисдикционных процедур. Тем более нельзя признать оправданным преодоление объявленного высшей судебной инстанцией на основе толкования налогового закона уровня таких гарантий путем отказа при решении вопроса об отмене юрисдикционного акта от строгого следования предусмотренным действующим законодательством процедурам.

К сожалению, правовая реальность, демонстрируя, возможно и оправданно, на данном этапе потребность в поддержании публичного имущественного интереса, развивается не по пути возможного совершенствования соответствующих процедур, нацеленного на сбалансированность положения сторон налоговых отношений, а в направлении поиска возможностей налоговых органов отказаться в некоторых случаях от признания строгой связанности юрисдикционными процедурами. В свою очередь, это, в связи с выявлением формальной допустимости использования иных способов поддержания публичных имущественных интересов, способно привести и к отрицанию формальной необходимости следования тому уровню гарантий защиты прав налогоплательщиков, который сохраняет признание в рамках соответствующих административных юрисдикционных процедур.

Следствием проявления подобного подхода не только в практике деятельности налоговых органов, но и в рамках разрешения налоговых споров судами стали потребность в оценке его конституционности и последовавшее за этим обращение

в Конституционный Суд РФ, правовая позиция которого выражена в Постановлении от 24.03.2017 № 9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса РФ и Гражданского кодекса РФ в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова».

Поводом обращения заявителей в Конституционный Суд РФ стало взыскание с них судами задолженности по налогу на доходы физических лиц, образовавшейся вследствие предоставления налоговыми органами по итогам налоговых проверок имущественных налоговых вычетов при отсутствии на то предусмотренных законом материальных оснований, а именно при приобретении жилья за счет средств бюджетов.

Мотивом оспаривания конституционности ряда положений Налогового и Гражданского кодексов РФ явилась усматриваемая на их основании допустимость предъявления в суд иска о взыскании сумм налога в качестве неосновательного обогащения. Применение соответствующих положений привело к осуществлению взыскания с заявителей налога без учета установленного Налоговым кодексом РФ порядка, в том числе без соблюдения досудебного порядка урегулирования налогового спора, а также за пределами установленных Налоговым кодексом РФ сроков обращения в суд. В этом они усмотрели нарушение требований ст. 8, 18, 35, 46 (ч. 1), 57 и 118 (ч. 1 и 2) Конституции РФ.

Конституционный Суд РФ все же признал, хотя и с определенной оговоркой, конституционную допустимость взыскания с налогоплательщика денежных средств, полученных им вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного по решению налогового органа имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, в качестве неосновательного обогащения. При этом Суд оправдал такую допустимость лишь постольку, поскольку она оказывается единственно возможным способом защиты фискальных интересов государства.

Тем самым Конституционный Суд РФ фактически согласился с правомочностью использования в целях исправления допущенных налоговым органом ошибок гражданско-правовых способов защиты публичных имущественных интересов, когда в этих целях оказываются исчерпанными предусмотренные налоговым законом административные контрольные и юрисдикционные возможности. Фактически речь идет о конституционной допустимости подтверждения ошибочности и обусловленного этим пересмотра решения налогового органа в порядке рассмотрения судом гражданско-правового спора без проведения каких-либо налоговых процедур, если возможность обращения к этим процедурам в рамках развития налоговых отношений по объективным причинам исчерпана.

Подход Конституционного Суда РФ в целом не получил поддержки специалистов (Карасева (Сенцова) 2017; Разгулин 2017, 63–68). Он мотивирован по существу потребностью в восполнении отсутствия налоговых инструментов, способных обеспечить восстановление имущественных (фискальных) интересов государства. Проблема, однако, усматривается в том, что этот подход не позволяет обеспечить сопоставимость для налогоплательщика уровня гарантий защиты его прав в ситуациях, в которых он может оказаться в зависимости от собственной реакции на принятое налоговым органом решение. Так, если ошибка, влекущая потери для публичного субъекта, будет выявлена вышестоящим налоговым органом в связи с подачей налогоплательщиком по тем или иным причинам административной

жалобы на соответствующее решение нижестоящего налогового органа, то действие гарантии, запрещающей ухудшение положение налогоплательщика, не позволит исправить вышестоящему налоговому органу ошибку и произвести доначисление налогоплательщику сумм налога. Вместе с тем позиция Конституционного Суда РФ не исключает возможности проявления налоговым органом инициативы пересмотра соответствующего решения и обращения в этих целях с гражданско-правовым иском в суд за взысканием ошибочно возвращенной налогоплательщику суммы налога как неосновательного обогащения, хотя и допускает такое обращение при определенных оговорках.

Позиция Конституционного Суда РФ, выраженная в Постановлении от 24.03.2017 № 9-П, также оказала влияние на выводы, к которым пришел Верховный Суд РФ в ранее упомянутом Определении от 31.10.2017 № 305-КГ17-5672. Это обусловлено в том числе упоминанием Конституционного Суда РФ в мотивировочной части со ссылкой на ранее принятое Определение от 22.04.2010 № 595-О о возможности отмены вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего налогового органа в целях взыскания неправомерно возвращенных налогоплательщику денежных средств. Хотя Конституционный Суд РФ тут же признает, что использование подобных правовых возможностей «объективно затруднено и может оказаться неэффективным». Однако гораздо более важным представляется то, что в п. 4 мотивировочной части Постановления он подтверждает значимость требования формальной определенности налоговых норм, «которое обращено не только к установлению налогов и сборов, но и к регулированию связанных с реализацией налогообложения контрольных и юрисдикционных процедур». Следование этому подходу применительно к рассматриваемой проблеме выражено в п. 4.1 мотивировочной части этого Постановления.

Конституционный Суд РФ обращает внимание на то, что факт предоставления налогового вычета без законных на то оснований «должен быть достоверно выявлен в надлежащей юридической процедуре, требующей изучения тех же документов, исследования тех же фактических обстоятельств, которые были положены в основу принятия первоначального решения налогового органа», а в случае необходимости — получения и анализа дополнительных сведений. Однако поскольку обращение применительно к рассматриваемой проблеме к общим (стандартным) налоговым процедурам «не обеспечивает необходимые и достаточные возможности правомерного возврата в бюджет соответствующей налоговой задолженности», Суд допускает в целях восстановления имущественных (фискальных) интересов государства обращение к юрисдикционной процедуре уже за рамками налогового законодательства.

В свою очередь, Верховный Суд РФ, апеллируя в Определении от 31.10.2017 № 305-КГ17-5672 к приведенному Постановлению Конституционного Суда РФ, фактически признает допустимым пересмотр вступившего в силу юрисдикционного акта налогового органа вне рамок какой-либо юрисдикционной процедуры. В этом отношении в отсутствие применимой налоговой юрисдикционной процедуры признается достаточной ссылка на закрепление в п. 3 ст. 31 Налогового кодекса РФ лишь общего полномочия вышестоящего налогового органа отменять решения нижестоящих налоговых органов. Тем самым, по существу, отрицается значимость необходимого для такой отмены установления факта несоответствия

решения законодательству о налогах и сборах в рамках регламентированной законом юрисдикционной процедуры при строгом соблюдении заложенного в ней уровня гарантий защиты прав налогоплательщика.

3. Выводы. Формирование на основе действующего правового регулирования правовых подходов к определению последствий допущения налоговыми органами при принятии юрисдикционных актов ошибок, влекущих неблагоприятные для публичного субъекта имущественные последствия, во всяком случае, не обнаруживает должной последовательности.

С одной стороны, правовая регламентация контрольных и юрисдикционных налоговых административных процедур в ее судебной интерпретации не предлагает инструментов, позволяющих преодолеть негативные для публичного субъекта ошибки налоговых органов в правовой оценке обстоятельств, достоверно установленных в рамках надлежащей налоговой процедуры. В отсутствие оснований для перехода в этом случае к иным формам налогового контроля, а также в условиях регламентации пересмотра такого решения в рамках юрисдикционной процедуры только по жалобе налогоплательщика судом признается недопустимость ухудшения положения налогоплательщика и исключается доначисление по результатам пересмотра не только штрафных санкций, но и недоимок с пенями.

С другой стороны, признание такой гарантии защиты прав налогоплательщика в рамках соответствующей юрисдикционной процедуры может быть полностью нивелировано в связи с признанием возможности отмены юрисдикционного акта налогового органа за рамками каких-либо установленных процедур со ссылкой на общее полномочие вышестоящего налогового органа отменять решения нижестоящих налоговых органов, когда они противоречат закону. Представляется, что слабым утешением в этом случае служит указание на возможность обращения за проверкой материальной обоснованности такой отмены судом, поскольку принципиальным становится вопрос собственно о самой допустимости отмены административного юрисдикционного акта вне последовательно регламентированной юрисдикционной процедуры.

В этом отношении вряд ли можно признать оптимальным выход, который предложен Конституционным Судом РФ для разрешения административного правового конфликта в сфере публичных имущественных отношений, обусловленного пересмотром решения налогового органа о возврате налогоплательщику налога и вменением ему нежелательной недоимки. Он основан на обращении к гражданско-правовым способам защиты публичного имущественного интереса в условиях, когда законодатель, основываясь на публично-правовой регламентации соответствующих отношений, указывает на исчерпанность ее возможностей для защиты такого интереса. Именно поэтому принятие Конституционным Судом РФ соответствующего подхода, хотя и строится на признании значимости контрольных и юрисдикционных процедур для установления объективной истины, будучи основанным по существу на замещении отсутствующих юрисдикционных процедур разрешения налогового конфликта судебными процедурами рассмотрения гражданско-правового спора, сталкивается с проблемой необходимости восполнения отсутствующей для такого замещения нормативной основы.

В числе прочего речь идет о выражении Конституционным Судом РФ мнения по вопросу о допустимых сроках преодоления в гражданско-правовом порядке на-

логовым органом собственного решения, а также о последствиях такого преодоления для налогоплательщика, включая вопрос о пределах допустимости начисления ему в этом случае налоговых пеней и привлечения к публичной ответственности. Кроме того, возникает вопрос о пределах применения соответствующей позиции Конституционного Суда РФ, сформированной по вопросу допустимости изъятия в бюджетную систему РФ ранее возвращенной налогоплательщику в отсутствие на то законных оснований суммы налога.

Таким образом, должная степень правовой определенности в решении обозначенных проблем в условиях признания законодателем публичной природы налоговых отношений, как представляется, может быть обеспечена прежде всего в рамках совершенствования административных юрисдикционных процедур разрешения налогово-правовых конфликтов, при условии обеспечения правовой последовательности в поддержании признаваемого на соответствующем этапе уровня гарантий защиты прав налогоплательщика.

Библиография

- Карасева (Сенцова), Марина В. 2017. «Гражданско-правовые меры принуждения в налоговой сфере и защита прав налогоплательщиков». *Финансовое право* 10: 27–31.
- Кононов, Павел И. 2013. *Основные категории административного права и процесса*. Монография. М.: Юрлитинформ.
- Панова, Ирина В. 2007. *Административно-процессуальное право России*. М.: Норма.
- Попов, Лев Л. 2016. «Ключевые проблемы административного процесса». *Вестник Воронежского государственного университета. Право* 4 (27): 171–185.
- Разгулин, Сергей В. 2017. «Конституционный Суд РФ о взыскании налоговой задолженности». *Налоговед* 5: 62–71.
- Суворова, Елена В. 2016. «Система досудебного урегулирования налоговых споров подтвердила свою эффективность». *Налоговед* 7: 10–27.
- Шергин, Анатолий П. 1979. *Административная юрисдикция*. М.: Юридическая литература.

Статья поступила в редакцию 5 февраля 2018 г.,
рекомендована в печать 30 мая 2018 г.

Контактная информация:

Кустова Маргарита Валерьевна — канд. юрид. наук, доц.; m.kustova@spbu.ru

Guarantees of taxpayers' rights in the procedures of pre-judicial appeal: Consistence of legal positions

M. V. Kustova

St. Petersburg State University, 7–9, Universitetskaya nab., St. Petersburg, 199034, Russian Federation

For citation: Kustova, Margarita V. 2018. "Guarantees of taxpayers' rights in the procedures of pre-judicial appeal: Consistence of legal positions". *Vestnik of Saint Petersburg University. Law* 3: 353–369. <https://doi.org/10.21638/11701/spbu14.2018.306>

The article examines problems of ensuring legal consistency in maintaining the necessary level of guarantees for taxpayers' rights in procedures for appealing jurisdictional acts of tax authorities. The author finds elements of such inconsistency in the differences in regulation

proposed by the tax legislation and the legislation on administrative offences, and in the application of the tax rules themselves. The author analyzes law enforcement acts that allow the correction of the tax authority's mistakes negative for the state budget without applying the jurisdictional procedure, as a consequence, without observing the rights of taxpayers provided by such procedure. The author analyzes the problem in the context of the judicial position on the inadmissibility of worsening the position of the taxpayer who filed the complaint. The author tells about the inadmissibility of the refusal to apply the tax procedures and the guarantees for taxpayer's rights established in such procedures due to the lack of tools for the revision of mistaken decisions of the tax authorities entailing property losses of the state. The author believes that the lack of the necessary tools is an occasion to improve the legal regulation of procedures, but not to refrain from using the jurisdictional form. Given the recognition of the public nature of tax relations by the legislator, the author also notes the undesirability of replacing missing jurisdictional procedures for resolving tax and legal conflicts in civil litigation procedures, since this does not provide legal certainty.

Keywords: guarantees for taxpayer's rights, worsening the position of the taxpayer, tax jurisdictional procedure, pre-judicial tax appeal, revision of the decision.

References

- Karaseva (Sentsova), Marina V. 2017. "Grazhdansko-pravovye mery prinuzhdeniia v nalogovoi sfere i zashchita prav nalogoplatel'shchikov" ["Civil Law Means of Coercion in Tax Sector and Protection of Taxpayers' Rights"]. *Finansovoe pravo [Financial law]* 10: 27–31. (In Russian)
- Kononov, Pavel I. 2013. *Osnovnye kategorii administrativnogo prava i protsesssa*. Monografiia [Main categories of administrative law and process. Monography]. Moscow: Jurlitinform. (In Russian)
- Panova, Irina V. 2007. *Administrativno-protseessual'noe pravo Rossii [Russian administrative process law*. Moscow: Norma. (In Russian)
- Popov, Lev L. 2016. "Kliuchevye problemy administrativnogo protsesssa" ["The main problems of the administrative process"]. *Vestnik of the Voronezh state university. Law* 4 (27): 171–185. (In Russian)
- Razgulin, Sergey V. 2017. "Konstitutsionnyi Sud RF o vzysskanii nalogovoi zadolzhennosti" ["The Constitutional Court of the Russian Federation about the collecting of tax debts"]. *Nalogoved* 5: 62–71. (In Russian)
- Shergin, Anatolii P. 1979. *Administrativnaia iurisdiksiia [Administrative Jurisdiction]*. Moscow: Juridical literature. (In Russian)
- Suvorova, Elena V. 2016. "Sistema dosudebnogo uregulirovaniia nalogovykh sporov podtverdila svoju effektivnost'" ["The system of the pre-judicial settlement of the tax disputes proved its efficiency"]. *Nalogoved* 7: 10–27. (In Russian)

Author's information:

Margarita V. Kustova — PhD, Associate Professor; m.kustova@spbu.ru