

Уполномоченный по защите прав
предпринимателей в Самарской области

Коллегия адвокатов «LEX» г. Самары

**Методические рекомендации по процедуре
обжалования актов налоговых органов
ненормативного характера, действий или
бездействия их должностных лиц**

г. Самара, 2016 г.
© КА «LEX» г. Самары

Методические рекомендации по процедуре обжалования актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц.

Процедура обжалования актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц, а также отношения, складывающиеся в рамках данной процедуры, урегулированы Налоговым кодексом Российской Федерации (далее по тексту – «НК РФ») и Арбитражным процессуальным кодексом Российской Федерации (далее по тексту - «АПК РФ»), а в некоторых случаях Кодексом административного судопроизводства Российской Федерации (далее по тексту – «КАС РФ»).

Обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера могут, например, некоторые участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Таковыми являются организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ **налогоплательщиками** или **плательщиками сборов**, организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ **налоговыми агентами**.

Согласно налоговому законодательству **налогоплательщиками** и **плательщиками сборов** признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Однако НК РФ не ограничивает круг субъектов, обладающих правом на обжалование, только этими лицами. В соответствии с легальной формулировкой правом на обжалование обладает **каждое лицо, которое считает, что оспариваемые акты налоговых органов нарушают его права**.

Так, в соответствии со статьей **137 НК РФ** *«каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права»*.

В рамках данной процедуры крайне важно доказать, что актами ненормативного характера, действиями (бездействием) должностных лиц нарушаются права и законные интересы лица. В противном случае, жалоба (апелляционная жалоба) может быть оставлена вышестоящим налоговым органом без рассмотрения (подпункт 1 пункта 3 статьи 140 НК РФ), а суд может принять решение об отказе в удовлетворении заявленного требования (часть 3 статьи 201 АПК РФ).

В соответствии с абзацем 1 пункта 1 статьи 138 НК РФ *«акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом и соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации».*

При этом важно помнить, что налоговым законодательством установлен **обязательный досудебный порядок** урегулирования спора с налоговым органом (абзац 1 пункта 2 статьи 138 НК РФ).

Досудебный порядок урегулирования налоговых споров: форма, содержание апелляционной жалобы. Представительство.

Обжаловать решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее по тексту – «Решение налогового органа», «Решение») можно в форме подачи **апелляционной жалобы** в вышестоящий налоговый орган. Апелляционная жалоба подается только на **не вступившие в силу** Решения налогового органа (абзац 3 пункта 1 статьи 138 НК РФ).

Порядок и сроки подачи **апелляционной жалобы** регламентированы статьей 139.1 НК РФ.

Апелляционная жалоба на Решение налогового органа подается через вынесший соответствующее Решение налоговый орган (соответствующую налоговую инспекцию), который обязан в течение трех дней со дня поступления такой жалобы направить ее со всеми материалами в **вышестоящий налоговый орган** (соответствующее управление ФНС по субъекту РФ).

Требования, предъявляемые к форме и содержанию апелляционной жалобы на Решение налогового органа, а также основания и порядок оставления такой апелляционной жалобы без рассмотрения установлены статьями 139.2, 139.3 НК РФ.

Так, жалоба составляется в письменной форме и подписывается лицом, ее подавшим, или его представителем. В случае подачи жалобы **уполномоченным представителем** лица, обжалующего Решение налогового органа, к жалобе прилагаются документы, подтверждающие полномочия этого представителя. Как правило, это доверенность.

При представлении интересов юридического лица доверенность должна быть составлена в простой письменной форме. Подобное правило распространяется и на порядок наделения полномочиями представителя индивидуального предпринимателя. Естественно, что доверенность должна быть заверена печатью. Следует учитывать, что в случае подписания и подачи жалобы в налоговый орган или позднее в суд соответствующей юрисдикции к тексту жалобы необходимо будет приложить копию

доверенности представителя, заверенную печатью и подписью уполномоченных лиц.

При реализации своих полномочий в судебном органе представитель предъявляет подлинную доверенность суду, а копия ее, как правило, приобщается к материалам дела. Таким образом, суды первой и последующих инстанций будут осведомлены об объеме полномочий и самой фигуре представителя. Количество представителей законодательством не ограничено.

Следует понимать, что согласно абзацу 1 пункта 5 статьи 138 НК РФ *«подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнение обжалуемого акта налогового органа или совершение обжалуемого действия его должностным лицом, за исключением случаев, предусмотренных настоящим пунктом»*. Однако по заявлению лица, подавшего жалобу, исполнение обжалуемого Решения налогового органа может быть приостановлено при наличии достаточных оснований полагать, что указанное Решение не соответствует действующему законодательству Российской Федерации.

В случае оставления вышестоящим налоговым органом апелляционной жалобы без удовлетворения, лицо может избрать один из двух вариантов поведения:

1) обжаловать акт налогового органа ненормативного характера, принятый по итогам рассмотрения апелляционной жалобы в вышестоящий налоговый орган. Таким органом, по сути, является ФНС России;

2) обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании Решения налогового органа недействительным в полном объеме или частично. Необходимо отметить, что в суд можно обратиться также в случае, **если решение по апелляционной жалобе не принято вышестоящим налоговым органом** в сроки, установленные пунктом 6 статьи 140 НК РФ, то есть в течение одного месяца со дня получения жалобы либо в течение более длительного срока, не превышающего двух месяцев, в случае, если срок был продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения апелляционной жалобы, или при представлении лицом, подавшим апелляционную жалобу, дополнительных документов.

Процедура разрешения налоговых споров в органах судебной власти.

В соответствии с пунктом 3 статьи 138 НК РФ в случае обжалования в судебном порядке Решения налогового органа **срок для обращения в суд** исчисляется со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе, либо со дня истечения срока принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе),

установленного пунктом 6 статьи 140 НК РФ. В соответствии с частью 4 статьи 198 АПК РФ срок для обращения в суд составляет три месяца.

Из абзаца 1 пункта 4 статьи 138 НК РФ следует, что *«обжалование организациями и физическими лицами в судебном порядке актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц производится в порядке, предусмотренном соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации»*.

Процессуальным особенностям судопроизводства по делам данной категории посвящена глава 24 АПК РФ «Рассмотрение дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, организаций, наделенных федеральным законом отдельными государственными или иными публичными полномочиями, должностных лиц».

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 333.21 НК РФ размер государственной пошлины при подаче заявлений о признании ненормативного правового акта недействительным и о признании решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц незаконными составляет 3 000 рублей.

При оплате государственной пошлины очень удобен сервис «Калькулятор государственной пошлины» на официальном сайте арбитражного суда в сети «Интернет», с помощью которого можно заполнить платежное поручение на оплату государственной пошлины.

На основании вынесенного Решения налоговый орган направляет налогоплательщику **требование об уплате налога**. Это следующий процессуальный шаг налогового органа.

Обращаем внимание, что для уплаты налога по подобному требованию установлены крайне сжатые сроки. По общему правилу, требование об уплате налога должно быть исполнено в течение восьми дней с даты получения указанного требования (абзац 4 пункта 4 статьи 69 НК РФ). Однако в самом требовании может быть установлен более продолжительный период времени для уплаты налога.

Налогоплательщик может добровольно заплатить в бюджет определенную в Решении сумму недоимки, пени, штрафов либо начать собственное процессуальное противодействие.

В случае если на момент обращения в арбитражный суд с требованием о признании Решения налогового органа недействительным и его отмене налогоплательщику уже выставлено требование об уплате налога, то в просительную часть заявления следует **обязательно включить требование об отмене выставленного требования**.

Применение обеспечительных мер в рамках процедуры обжалования решений налоговых органов.

В соответствии с абзацем 2 пункта 4 статьи 138 НК РФ *«в случае обжалования в судебном порядке актов налоговых органов, действий их должностных лиц, исполнение обжалуемых актов, совершение обжалуемых действий могут быть приостановлены судом в порядке, предусмотренном соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации».*

Если налогоплательщик не согласен с доводами, изложенными в Решении налогового органа, и обжалует такое Решение, то он может **ходатайствовать о применении обеспечительных мер** в виде наложения запрета на списание денежных средств, указанных в предъявленном налоговым органом требовании. Данная процедура урегулирована главой 8 АПК РФ «Обеспечительные меры арбитражного суда».

Согласно статье 90 АПК РФ арбитражный суд по заявлению лица, участвующего в деле, либо иного лица может принять срочные временные меры, направленные на обеспечение иска или имущественных интересов заявителя (обеспечительные меры).

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее по тексту – «ВАС РФ») в своем Постановлении от 12.10.2006 г. № 55 «О применении арбитражными судами обеспечительных мер» разъяснил, что суд по ходатайству заявителя может приостановить действие оспариваемого ненормативного правового акта, решения государственного органа, в том числе налогового органа.

Согласно части 2 статьи 90 АПК РФ *«обеспечительные меры допускаются на любой стадии арбитражного процесса, если непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным исполнение судебного акта, в том числе если исполнение судебного акта предполагается за пределами Российской Федерации, а также в целях предотвращения причинения значительного ущерба заявителю».* Следовательно, диспозиция данной нормы допускает принятие судом обеспечительных мер в целях предотвращения причинения значительного ущерба заявителю.

В соответствии с абзацем 4 пункта 9 вышеуказанного Постановления Пленума ВАС РФ *«...арбитражный суд признает заявление стороны о применении обеспечительных мер обоснованным, если имеются доказательства, подтверждающие наличие хотя бы одного из оснований, предусмотренных частью 2 статьи 90 АПК РФ».*

Таким образом, заявитель должен доказать суду, что единовременное изъятие денежных средств в размере, указанном в требовании об уплате налога, может негативно сказаться на финансово-хозяйственной деятельности организации или индивидуального предпринимателя, выплате заработной платы, исполнении иных обязательств.

Доказывать данное обстоятельство следует, например, представлением документов о финансовом состоянии налогоплательщика, его долгах по договорам с контрагентами, выплате заработной платы, уплате обязательных платежей и т.д.

Таковыми документами могут быть:

- бухгалтерский баланс на последний отчетный период с отметкой налогового органа о получении;
- аналитические справки о наличии заключенных кредитных договоров, договоров лизинга, договоров займа и т.п., с указанием, какие суммы подлежат уплате ежемесячно, а также какие суммы процентов образуются в случае несвоевременной оплаты;
- справки с указанием штатной численности работников, ежемесячных затрат на заработную плату и исполнение обязанностей налогового агента и т.п.;
- справки об основных средствах предприятия, затратах на их содержание, а также по иным затратам.

Все предоставляемые **копии** документов должны быть заверены исполнительным органом юридического лица (корпорации), либо лицом, уполномоченным на это соответствующей доверенностью (с обязательным приложением копии данной доверенности).

Заверение документов осуществляется путем проставления штампа или выполнения рукописной надписи, - «Копия верна», с указанием фамилии и инициалов заверяющего лица и его подписью. Также на документах поверх выставленных надписей и подписи следует поставить печать налогоплательщика. Только в таком случае документы будут считаться надлежащим образом заверенными и будут приняты судом. В противном случае суд может оставить заявление без движения, определив в соответствии со статьей 128 АПК РФ срок, необходимый для устранения недостатков. Весьма часто к подобным недостаткам также относится ненадлежащим образом заполненное платежное поручение на оплату государственной пошлины.

Если же в суд передаются справки в оригинале, то эти документы подписываются в обычном порядке: подпись уполномоченного лица и заверение ее печатью организации.

Приложения к ходатайству о применении обеспечительных мер (либо к исковому заявлению, если ходатайство выражено в его тексте) следует пронумеровать и указать, какие именно документы приложены, на скольких листах, а также следует указать общее число листов в приложении.

Согласно пункту 2 части 1 статьи 90 АПК РФ обеспечительные меры могут состоять в **запрещении ответчику и другим лицам совершать определенные действия, касающиеся предмета спора.**

Следовательно, в случае удовлетворения судом ходатайства о применении обеспечительных мер, **взыскание по требованию об уплате налогов приостанавливается до вынесения судом решения по делу и**

вступления его в законную силу. По сути это означает, что действие требования об уплате налога приостанавливается на срок, который равен сроку рассмотрения дела в суде первой инстанции плюс месячный срок, либо, в случае подачи апелляционной жалобы, также на срок до вынесения постановления арбитражного суда апелляционной инстанции.

В условиях весьма короткого срока для уплаты налога по требованию, предъявленному налоговым органом, крайне важно заявить ходатайство об обеспечении иска как можно раньше, но обязательно за 3-4 дня до его истечения.

Из содержания статей 90 и 92 АПК РФ следует, что обеспечительные меры допускаются на любой стадии арбитражного процесса. В том числе соответствующее ходатайство может быть подано одновременно с иском заявлением. Ходатайство об обеспечении иска может быть изложено в исковом заявлении. АПК РФ также предусмотрена возможность принятия арбитражным судом по заявлению организации или гражданина предварительных обеспечительных мер, направленных на обеспечение имущественных интересов заявителя до предъявления иска.

Если ходатайство о применении обеспечительных мер содержится в самом тексте заявления об оспаривании Решения налогового органа, то в его названии следует указать, что это заявление и ходатайство о применении обеспечительных мер. Таким образом, канцелярия суда будет осведомлена о необходимости рассмотрения ходатайства о применении обеспечительных мер в краткие сроки.

Если требование об уплате налога было выставлено после вынесения Решения налогового органа, но до подачи апелляционной жалобы в вышестоящий налоговый орган, то в случае заявления в суд ходатайства о применении обеспечительных мер необходимо включать в просительную часть также **требование о приостановлении действия выставленного требования.** В случае когда требование выставлено после апелляционного обжалования Решения налогового органа, то в ходатайстве о применении обеспечительных мер следует просить **приостановить исполнение по Решению и запретить взыскание денежных сумм по Решению налогового органа.**

Ходатайство о применении обеспечительных мер рассматривается либо в день его поступления в арбитражный суд, либо на следующий за ним день, но не позже. Рассмотрение ходатайства о применении обеспечительных мер происходит без уведомления и вызова сторон.

В свою очередь **налоговый орган может обратиться в арбитражный суд с ходатайством о применении такого вида обеспечительных мер, как истребование встречного обеспечения в виде внесения денежных средств на депозитный счет арбитражного суда.** Это будет означать, что суммы недоимки, указанные в Решении налогового органа, должны быть внесены на депозитный счет арбитражного суда.

На практике в рамках процедуры применения обеспечительных мер возникают сложности по поводу уплаты государственной пошлины.

Правила главы 8 АПК РФ не позволяют прийти к однозначному ответу на вопрос о необходимости уплаты государственной пошлины за рассмотрение ходатайства о применении обеспечительных мер.

По данному вопросу дал разъяснение Пленум ВАС РФ. Из пункта 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 11.07.2014 г. № 46 «О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах» следует, что в силу подпункта 9 пункта 1 статьи 333.21 НК РФ при подаче заявления об обеспечении иска уплачивается государственная пошлина в размере 3 000 рублей.

Исходя из смысла названной правовой нормы к заявлениям об обеспечении иска относятся указанные в части 1 статьи 90 АПК РФ заявления, направленные на обеспечение иска, и заявления, направленные на обеспечение имущественных интересов.

Государственная пошлина подлежит уплате по каждому заявлению об обеспечении иска независимо от того, какое количество мер по обеспечению иска указал заявитель в одном заявлении.

Если при подаче заявления об обеспечении иска государственная пошлина заявителем не уплачена, арбитражным судом применяются правила, изложенные в части 6 статьи 92, части 2 статьи 93 АПК РФ, то есть арбитражный суд оставляет заявление об обеспечении иска без движения по правилам статьи 128 АПК РФ.

Суд оставляет заявление без движения и в следующих случаях:

- форма заявления не соответствует требованиям закона (например, не указаны данные об истце или ответчике либо отсутствуют доводы, обосновывающие причину обращения с заявлением об обеспечении иска и т.д.);

- к заявлению, подписанному представителем, не приложена доверенность или иной подтверждающий полномочия на его подписание документ.

Таким образом, при подаче ходатайства о применении обеспечительных мер к соответствующему ходатайству (или исковому заявлению) также необходимо **приложить документ, подтверждающий оплату государственной пошлины в размере 3 000 рублей.**

Производство в суде апелляционной инстанции по налоговым спорам.

Производство в суде первой инстанции по обжалованию Решения налогового органа завершается вынесением судебного акта – решения. Решение суда вступает в законную силу по истечении месячного срока со дня его принятия, если не подана апелляционная жалоба. Однако если одна из сторон налогового спора оказалась не согласна с вынесенным решением суда

первой инстанции и подала апелляционную жалобу, данное решение, если оно не было отменено или изменено в рамках процедуры апелляционного обжалования, вступает в законную силу со дня принятия постановления арбитражного суда апелляционной инстанции.

Причем в силу положений статьи 257 АПК РФ апелляционная жалоба подается в канцелярию суда первой инстанции, которым было принято обжалуемое решение, либо направляется в эту же канцелярию почтой (это обязательное условие). Апелляционная жалоба также может быть подана посредством заполнения формы, размещенной на официальном сайте арбитражного суда в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет".

Далее, суд обязан направить жалобу вместе с делом в соответствующий арбитражный суд апелляционной инстанции в трехдневный срок со дня поступления жалобы в суд.

Сторона налогового спора излагает в апелляционной жалобе свои требования к суду апелляционной инстанции, а также указывает основания, по которым сторона обжалует решение, со ссылкой на законы, иные нормативные правовые акты, обстоятельства дела и имеющиеся в деле доказательства.

Процедура подачи апелляционной жалобы должна сопровождаться уплатой государственной пошлины, которая в данном случае уплачивается в размере пятидесяти процентов от размера пошлины, подлежащей уплате при подаче заявления о признании ненормативного правового акта недействительным и о признании решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц незаконными, и составляет 1 500 рублей.

Апелляционная жалоба подписывается лицом, подающим жалобу, или его представителем, уполномоченным на подписание жалобы. В случае подписания жалобы представителем к порядку оформления его полномочий применяются правила, которые предъявляются в рамках подачи заявления в суд первой инстанции. Данные правила были подробно изложены в данных рекомендациях.

Следует заметить, что применение обеспечительных мер в случае их необходимости возможно и на данной стадии судопроизводства.

Как правило, апелляционная жалоба рассматривается судом в срок, не превышающий двух месяцев со дня поступления апелляционной жалобы вместе с делом в арбитражный суд апелляционной инстанции. При этом в случае, если апелляционная жалоба поступила в арбитражный суд апелляционной инстанции до истечения срока ее подачи, срок рассмотрения такой жалобы исчисляется со дня истечения срока ее подачи. Указанный двухмесячный срок рассмотрения жалобы может быть продлен на основании мотивированного заявления судьи, рассматривающего дело, председателем арбитражного суда до шести месяцев. Факторами, влияющими на принятие

решения о продлении срока рассмотрения жалобы, являются особая сложность дела и (или) значительное число участников процесса.

По результатам рассмотрения апелляционной жалобы арбитражный суд апелляционной инстанции принимает судебный акт - постановление, которое вступает в законную силу со дня его принятия.

На основании вступившего в законную силу судебного акта (решения арбитражного суда первой инстанции или постановления арбитражного суда апелляционной инстанции) арбитражным судом, рассматривавшим дело в первой инстанции, выдается исполнительный лист, который затем направляется в налоговый орган либо в соответствующий банк.

Особенности разрешения налоговых споров в сфере предпринимательской деятельности с участием физических лиц.

Данные рекомендации имеют отношение к обжалованию Решений налоговых органов только юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями. Однако на практике может сложиться ситуация, при которой **стороной в споре с налоговым органом** по поводу привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, имевшего место при осуществлении предпринимательской деятельности, **оказывается физическое лицо.**

В подобном случае к отношениям по обжалованию Решения налогового органа в суде и требованию признания его незаконным в полном объеме или в части применяются положения **КАС РФ**, вступившего в силу 15 сентября 2015 года.

Стоит отметить, что содержание доверенности, выдаваемой представителю, по правилам КАС РФ имеет свои особенности. В частности, полномочия представителя, которые необходимо отразить в тексте доверенности, предусмотрены статьей 56 КАС РФ.

Также новым кодексом установлено, что представителем в суде может выступать лицо, имеющее высшее юридическое образование. Таким лицом может быть, в том числе, адвокат.

Поэтому при подаче административного искового заявления представителем к такому заявлению прилагается документ, подтверждающий наличие у представителя высшего юридического образования. Таким документом, например, может быть копия диплома высшего учебного заведения.

Размер государственной пошлины при подаче административного искового заявления в данном случае составит 300 рублей.

Нормативно-правовые акты, использованные в данных рекомендациях:

1. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации" от 24.07.2002 N 95-ФЗ // "Собрание законодательства РФ", 29.07.2002, N 30, ст. 3012. С изм. и доп. в ред. от 29.06.2015.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // "Собрание законодательства РФ", N 31, 03.08.1998, ст. 3824. С изм. и доп. в ред. от 13.07.2015.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ // "Собрание законодательства РФ", N 32, 07.08.2000, ст. 3340. С изм. и доп. в ред. от 23.11.2015.

Судебная практика, использованная в данных рекомендациях:

1. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 55 "О применении арбитражными судами обеспечительных мер" // "Вестник ВАС РФ", N 12, 2006.
2. Постановления Пленума ВАС РФ от 11.07.2014 № 46 "О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах" // "Вестник экономического правосудия РФ", N 9, сентябрь, 2014.