

## **Раздел VI.**

### **Защита налогоплательщика или искусство налогового спора**

В рубрике «Защита налогоплательщика или искусство налогового спора» размещаются материалы, посвященные процессуально-правовым и иным аспектам эффективной защиты прав налогоплательщиков как в административном (внесудебном), так и в судебном порядке. В частности, рассматриваются вопросы применения методов правовой защиты, стратегия и тактика ведения спора, особенности формирования доказательной базы, приемы аргументации и др. Также рассматриваются вопросы использования в споре достижений смежных отраслей знаний: психологии, риторики, логики и т.д.

#### **Тютин Денис Владимирович**

заместитель председателя ФАС Волго-Вятского округа,  
доцент кафедры предпринимательского права  
юридического факультета  
Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского,  
кандидат юридических наук,  
г. Нижний Новгород  
Email: dt-nn@rambler.ru

#### **Попкова Жанна Георгиевна**

старший преподаватель кафедры предпринимательского права  
юридического факультета  
Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского,  
г. Нижний Новгород  
Email: zhp75@mail.ru

## **Некоторые аспекты оспаривания частными субъектами налоговых правоотношений действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов**

Аннотация: В статье проанализированы определенные аспекты оспаривания действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов; сделан вывод о сомнительности наличия такого самостоятельного способа защиты прав, как признание незаконным действия должностного лица налогового органа, выразившегося в принятии ненормативного правового акта.

Ключевые слова: налоги, налоговые споры, способы защиты прав налогоплательщиков.

Annotation: This paper analyzes some aspects of challenging actions (inaction) of tax officials; concluded that the ambiguity of having such an independent method of enforcement, as the recognition of the illegal actions of the official tax authority, have expressed in adopting normative legal act.

Keywords: taxes, tax disputes, ways to protect the rights of taxpayers.

В первоначальной редакции пункта 1 статьи 138 НК РФ было предусмотрено, что акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

Сходная норма содержится и в действующей редакции 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 НК РФ и соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации.

Таким образом, с 1999 года в НК РФ прямо закреплено право частных субъектов налоговых правоотношений на судебное оспаривание действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов.

В пунктах 21, 22 совместного Постановления Пленумов ВС РФ, ВАС РФ от 11.06.1999 № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что с 1 января 1999 года в силу статьи 138 НК РФ арбитражным судам подведомственны дела по спорам об обжаловании организациями и индивидуальными предпринимателями действий или бездействия должностных лиц налоговых органов. Указанные дела подлежат рассмотрению арбитражными судами на общих основаниях в соответствии с АПК РФ. В соответствии с пунктом 2 статьи 138 НК РФ жалобы физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов рассматриваются судами общей юрисдикции в порядке, предусмотренном главой 24.1 ГПК РСФСР и Законом РФ «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан».

Интересно то, что в письме МНС России от 24.08.2000 № ВП-6-18/691@ «Об обжаловании актов налоговых органов» в принципе не исключается предъявление частным субъектом такого требования, как обжалование действий должностного лица налогового органа, выразившихся в вынесении им решения по налоговой проверке заявителя.

С точки зрения Д.Е. Ковалевской и Л.А. Коротковой, акты налоговых органов, не относящиеся к решениям налоговых органов, такие, как письмо, которым сообщается организации, индивидуальному предпринимателю об отказе в постановке на учет, письмо об отказе в проведении зачета излишне уплаченных сумм налога и т.д., могут быть обжалованы посредством подачи жалобы на действия должностного лица налогового органа, выразившихся в принятии акта, нарушающего права налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента – организации, индивидуального предпринимателя.<sup>1</sup>

По мнению С.М. Мироновой, в случае обжалования действий должностного лица налогового органа, выразившихся в принятии ненормативного акта, жалоба должна содержать указание на дату, номер этого акта, совершенные должностными лицами налогового органа действия.<sup>2</sup>

В консультации<sup>3</sup> Д.И. Покшана, специалиста Пенсионного фонда РФ, от 27.04.2011, утверждается, что возможно обжалование через арбитражный суд действий должностных лиц органа по контролю за уплатой страховых взносов, выразившихся в принятии решения об отказе в предоставлении отсрочки по уплате страховых взносов.

<sup>1</sup> Ковалевская Д.Е., Короткова Л.А. Налоговые споры: порядок урегулирования во внедиспансерном и судебном порядке. Арбитражная практика. – М.: Налоговый вестник, 2003. // доступно в СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Миронова С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект: Дис. ... канд. юрид. наук. – Волгоград, 2006. – С. 158.

<sup>3</sup> Доступно в СПС «КонсультантПлюс».

Таким образом, с точки зрения указанных специалистов, обжалование частным субъектом действий должностного лица органа исполнительной власти, выразившихся в принятии им ненормативного правового акта, является одним из вполне применимых способов защиты прав.

В современном правовом акте – в п. 80 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что если же налоговый орган не принимает никакого решения по заявлению налогоплательщика, поданному в соответствии со статьями 78 или 79 НК РФ, либо в случае, когда между налогоплательщиком и налоговым органом возник спор о том, можно ли считать обязанность по уплате конкретной суммы налога исполненной в соответствии с пунктом 3 статьи 45 НК РФ, налогоплательщик вправе обжаловать действия (бездействие) налогового органа (должностного лица), выражавшиеся в неосуществлении зачета (учета) уплаченных сумм, поскольку неверное отражение налоговыми органами на лицевых счетах налогоплательщика состояния его расчетов с бюджетом существенно ограничивает возможности данного лица в сфере экономического оборота.

Таким образом, ВАС РФ и в настоящее время не исключает возможности обжалования бездействия конкретного должностного лица налогового органа, выражавшегося в неосуществлении зачета (учета) уплаченных сумм.

Однако нельзя не учитывать, что подобный вариант защиты прав, по меньшей мере, предполагает, что требования предъявляются именно к должностному лицу, а не к органу власти. Соответственно, по логике такого процесса, именно это должностное лицо обязано присутствовать в судебном заседании и доказывать законность своих действий, либо бездействия (часть 1 статьи 249 ГПК РФ, часть 1 статьи 65 АПК РФ). Уже само это обстоятельство может стать «психологическим» основанием для выбора этого способа защиты (многим налогоплательщикам будет приятно осознавать то, что их волей в судебных заседаниях должен присутствовать и «оправдываться» сам начальник налоговой инспекции, либо его заместитель). Если же таких налогоплательщиков будет много, то работа налогового органа может быть фактически парализована, т.к. все руководство будет постоянно занято судебными процессами по оспариванию их действий. Дискуссионным остаются и вопросы о том, вправе ли должностное лицо направлять в судебный процесс своего представителя (в частности – юриста – сотрудника органа власти); к кому следует предъявлять требования, если то должностное лицо, чьи действия обжалуются, уволилось (перешло на другую должность и т.д.).

С точки зрения современной редакции пункта 6 статьи 140 НК РФ, жалоба (апелляционная жалоба) на решение по результатам налоговой проверки, вынесенное в порядке статьи 101 НК РФ, рассматривается в течение одного месяца со дня получения жалобы (апелляционной жалобы), а жалоба на действия должностного лица – в течение 15 дней со дня ее получения. Таким образом, через предъявление требования о признании незаконным действия руководителя налогового органа, выразившегося в принятии решения по результатам налоговой проверки, налогоплательщик может «замаскировать» свое фактическое несогласие с решением и сократить нормативный срок рассмотрения жалобы.

При этом нельзя не учитывать, что законодатель может и специально выделить категорию споров, предполагающую оспаривание актов именно должностных лиц, как это сделано, например, в часть 1 статьи 197 АПК РФ применительно к решениям (действиям, бездействию) судебных приставов – исполнителей. Для «смягчения» вышеуказанных проблем, при оспаривании, например, действий (бездействия) судебных приставов-исполнителей, суды обычно привлекают в качестве третьего лица,

не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, отделы (управления) ФССП по субъектам федерации (в т.ч. постановления Президиума ВАС РФ от 21.10.2008 № 7131/08, от 16.04.2013 № 17450/12).

Проблема разграничения актов органов власти и их должностных лиц была отмечена, например, И.Л. Бачило: до сих пор нормативно не решен вопрос, от чьего имени принимаются акты министерств – министра или министерства, возникает неясность в том, какой субъект принимает решение и издает акт – только руководитель или орган в целом и какая категория служащих несет за это ответственность.<sup>1</sup> По сегодняшний день данная неопределенность, как представляется, не преодолена – для целей обжалования сложно усмотреть принципиальную разницу между решением (действием) судебного пристава–исполнителя и решением (действием) руководителя налогового органа. Однако на практике, во многом благодаря позиции законодателя и формулировкам процессуальных кодексов, скорее всего, обжаловаться будет решение (действие) самого судебного пристава–исполнителя, а также решение (действие) налогового органа (но не его руководителя).

Тем не менее, исходя из сведений, содержащихся в справочно-правовых системах, на практике обжалование частным субъектом действий должностного лица налогового органа (органа государственного внебюджетного фонда, таможенного органа...), выразившихся в принятии им ненормативного правового акта, массовым явлением не является. Однако подобное обжалование действий должностных лиц в судах иногда имеет место.

Так, в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.11.2006 по делу № А19-12999/06-51 требования налогоплательщика были заявлены, в т.ч. как признание незаконными действий заместителя руководителя налоговой инспекции Малярчук Е.Г., выразившихся в принятии необоснованного и противоправного решения по результатам камеральной налоговой проверки. По мнению суда кассационной инстанции, осуществленные в рамках оперативно-распорядительной деятельности Малярчук Е.Г. как должностного лица налоговой инспекции действия по вынесению решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по результатам камеральной проверки основаны на законе, не влекут юридически значимых для комбината последствий, и, следовательно, не могут нарушать его права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Другой пример: в постановлении ФАС Московского округа от 14.05.2007, 21.05.2007 по делу № А41-К2-19339/06 указано, что суд первой инстанции по жалобе частного субъекта признал незаконными действия начальника ГУ-УПФ РФ № 15 по г. Москве и Московской области Ч., выразившиеся в принятии решения № 847 от 05.06.2006. При этом суд апелляционной инстанции в данной части решение изменил, обязал начальника ГУ – Управления Пенсионного фонда Российской Федерации № 15 по г. Москве и Московской области отменить решение № 847 от 05.06.2006 о взыскании недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов с индивидуального предпринимателя X.

Исходя из постановления ФАС Московского округа от 21.01.2003 по делу № КА-А40/9079-02, налогоплательщиком обжаловались действия руководителя Инспекции МНС РФ № 3 по ЦАО г. Москвы Лужиной Т.Г., выразившиеся в оставлении жалобы заявителя без рассмотрения, с разъяснением, что жалоба на действие должностного лица, выразившегося в принятии (по мнению заявителя незаконного) решения рассматривается вышестоящим налоговым органом.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 05.04.2005 № А56-25281/04 описано, что ОАО «РЖД» обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании неза-

<sup>1</sup> Бачило И.Л. Организационно-правовые методы и формы деятельности органов исполнительной власти // Исполнительная власть в РФ. Проблемы развития. / под ред. И.Л. Бачило. – М., 1998. – С. 234.

конными действиями руководителя Инспекции МНС РФ по Приозерскому району Ленинградской области Н.Н. Лениной – направление обществу требования от 14.10.2003 № 1955, которое является неправомерным в силу незаконного возложения на общество обязанности по уплате «якобы неуплаченной суммы налога и незаконно начисленных пеней» и подрывает деловую репутацию ОАО «РЖД». Суды пришли к выводу о необходимости прекращения производства по делу. С точки зрения суда кассационной инстанции, подписание акта и направление должностным лицом налогового органа юридическому лицу требования об уплате налога не является юридическим фактом, с которым связаны юридически значимые для последнего обстоятельства или последствия. Обжалуемое действие должностного лица налогового органа фактически является техническим приемом или способом направления документации налогоплательщику, которое никаким образом не влияет на права и законные интересы последнего. Оно осуществляется в рамках оперативно-распорядительной деятельности должностного лица. Данное действие должно расцениваться как уведомление и извещение о принятых налоговыми органами в отношении налогоплательщика юридически значимых актах. Сам факт направления требования как действия об извещении о принятом налоговыми органами в отношении него распорядительном документе не принуждает общество к каким-либо действиям. Обязательные для исполнения налогоплательщиком действия предусмотрены актом налогового органа, направленным ему, и именно данный акт может быть обжалован налогоплательщиком в порядке, предусмотренном статьей 198 АПК РФ.

Как указано в постановлении ФАС Центрального округа от 19.12.2002 № А08-4566/02-9, ОАО «Сахарный завод им. Ленина» обратилось в арбитражный суд с ис ком к МРИ МНС РФ № 4 по Белгородской области об обжаловании в т.ч. неправомерных действий руководителя инспекции Макова Н.А., выразившихся в принятии противоречащего налоговому законодательству решения от 15.05.2002 № 34 о проведении выездной налоговой проверки; заместителя руководителя инспекции Масливцовой Т.В., выразившихся в принятии решения от 28.05.2002 № 1 о проведении выездной налоговой проверки. Суд первой инстанции производство по делу прекратил, указав, что оспариваемые действия должностных лиц налоговых органов не нарушили прав налогоплательщика, поэтому спор не подлежит рассмотрению в арбитражном суде. Суд округа с данным подходом не согласился и отметил, что по данному делу стороны спорят не о ненормативном акте как таковом, а о правомерности действий должностных лиц налоговой инспекции, выразившихся в принятии решений, противоречащих, по мнению истца, требованиям налогового законодательства, вследствие чего суду необходимо было рассмотреть спор, исходя из фактически заявленных требований. Поскольку ОАО «Сахарный завод им. Ленина» обжалует действия должностных лиц налогового органа, суд должен был выяснить, в чем выразилось нарушение прав налогоплательщика данными действиями.

Таким образом, судебная практика по данной категории дел единообразной не является; суды рассматривают в качестве предмета оспаривания и действия должностных лиц по вынесению ненормативных правовых актов, и собственно ненормативные правовые акты.

В пункте 1 достаточно современного постановления Пленума ВС РФ от 10.02.2009 № 2 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих» даны следующие дефиниции:

– к решениям относятся акты органов государственной власти, органов местного самоуправления, их должностных лиц, государственных, муниципальных служащих и приравненных к ним лиц, принятые единолично или коллегиально, содержащие

властное волеизъявление, порождающее правовые последствия для конкретных граждан и организаций. При этом необходимо учитывать, что решения могут быть приняты как в письменной, так и в устной форме (например, объявление военнослужащему дисциплинарного взыскания). В свою очередь, письменное решение принимается как в установленной законодательством определенной форме (в частности, распоряжение высшего исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации), так и в произвольной (например, письменное сообщение об отказе должностного лица в удовлетворении обращения гражданина);

– к действиям органов государственной власти, органов местного самоуправления, их должностных лиц, государственных или муниципальных служащих по смыслу главы 25 ГПК РФ относится властное волеизъявление названных органов и лиц, которое не облечено в форму решения, но повлекло нарушение прав и свобод граждан и организаций или создало препятствия к их осуществлению. К действиям, в частности, относятся выраженные в устной форме требования должностных лиц органов, осуществляющих государственный надзор и контроль;

– к бездействию относится неисполнение органом государственной власти, органом местного самоуправления, должностным лицом, государственным или муниципальным служащим обязанности, возложенной на них нормативными правовыми и иными актами, определяющими полномочия этих лиц (должностными инструкциями, положениями, регламентами, приказами). К бездействию, в частности, относится нерассмотрение обращения заявителя уполномоченным лицом.

Однозначно квалифицировать по данной логике действия должностного лица налогового органа, выразившегося в принятии ненормативного правового акта, как представляется, затруднительно.

При этом, более точное разъяснение содержится в принятом достаточно давно пункте 4 постановления Пленумов ВС РФ, ВАС РФ от 18.08.1992 № 12/12 «О некоторых вопросах подведомственности дел судам и арбитражным судам»: требования организаций и граждан-предпринимателей о признании неправомерными действий должностных лиц, нарушающих их права и охраняемые законом интересы, подлежат рассмотрению в суде, если обжалуемые действия не были оформлены распорядительными или иными документами.

Таким образом, по меньшей мере можно утверждать, что наличие такого самостоятельного способа защиты прав, как признание незаконным действия должностного лица налогового органа, выразившегося в принятии ненормативного правового акта, сомнительно. Частный субъект налоговых правоотношений, заявляя подобное требование, в действительности оспаривает сам ненормативный правовой акт, а вовсе не действия по его вынесению. Судам (вышестоящим налоговым органам), которые рассматривают подобные требования, в общем случае необходимо квалифицировать их, именно как требования о признании недействительным ненормативного правового акта. Соответственно, лицо, рассматривающее жалобу, должно предложить налогоплательщику уточнить свои требования, а при отсутствии уточнения – рассматривать требования только в части наличия у должностного соответствующих полномочий, но не в части существа ненормативного правового акта.