

При досудебном обжаловании компания вправе подать жалобу в вышестоящую налоговую инстанцию либо до вступления решения в силу, либо после. Рассмотрим преимущества и некоторые вопросы, которые возникают при выборе первого варианта.



**Ольга Ястребова,**  
ведущий юрист-консульт компании  
«Кузьминых, Евсеев и партнеры»

## О некоторых вопросах досудебного обжалования

Обязательная процедура досудебного урегулирования налогового спора предусмотрена для решений о привлечении (или об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, принимаемых по итогам выездной или камеральной проверки (далее — решение по итогам проверки)<sup>1</sup>.

Для других ненормативных актов налоговых служб предварительное административное обжалование не требуется, и компания может обжаловать их непосредственно в суде, равно как подать жалобу в вышестоящую инстанцию (вышестоящему должностному лицу) либо одновременно в обе указанные инстанции.

Налоговый кодекс предоставляет плательщику два способа обязательного досудебного обжалования: апелляционная жалоба на не вступившее в силу решение и жалоба на решение, вступившее в силу. Какую жалобу подавать, компания выбирает сама, для возникновения права на последующее обращение в суд это значения не имеет. Однако подача апелляционной жалобы может дать ей определенные преимущества.

### Целесообразность подачи апелляционной жалобы

Досудебная процедура обусловлена специальным порядком вступления в силу актов (решений) налоговиков и исчисления установленных законом сроков.

Прежде всего отметим, что решение по итогам проверки подлежит исполнению не в момент его вынесения, а со дня его вступления в силу<sup>2</sup>. По общему правилу такое решение вступает в силу по истечении десяти рабочих дней со дня его вручения плательщику<sup>3</sup>. (Течение указанного срока начинается на следующий день после вручения.)

### Отсрочка исполнения решения

Однако в случае подачи на него апелляционной жалобы в порядке, предусмотренном статьей 101.2 Налогового кодекса, оно вступает

Экспертиза статьи:  
**Максим Золотых,**  
служба Правового консалтинга ГАРАНТ,  
юрист-консульт

<sup>1</sup> п. 5 ст. 101.2 НК РФ

<sup>2</sup> п. 1 ст. 101.3 НК РФ

<sup>3</sup> абз. 1 п. 9 ст. 101, п. 6 ст. 6.1 НК РФ

в силу значительно позже — со дня его утверждения Управлением Федеральной налоговой службы полностью или в части<sup>4</sup> по результатам рассмотрения жалобы.

Это означает, что до этого момента налоговики не имеют права на выставление требования об уплате недоимки (пеней, штрафа) и на последующее принудительное их взыскание. Тем самым компания получает возможность отсрочить уплату (списание) доначислений по результатам проверки. Кроме того, ей не придется возвращать из бюджета излишне взысканные суммы в случае изменения решения в ее пользу (или его отмены) по результатам рассмотрения жалобы в Управление ФНС.

Подача апелляционной жалобы независимо от того, обжалуется ли решение полностью или частично, автоматически блокирует его исполнение в полном объеме. Когда же жалоба подается после того, как решение инспекции вступит в силу, приостановление его исполнения остается на усмотрение вышестоящей инстанции. При этом организация должна заявить ходатайство о таком приостановлении<sup>5</sup>.

Срок подачи апелляции ограничен десятью днями — апелляционную жалобу компания может подать только до момента вступления в силу обжалуемого решения. При этом обычная жалоба подается непосредственно в вышестоящую инстанцию, а апелляционная — через налоговую инспекцию, принявшую обжалуемое решение<sup>6</sup>. Если компания направит апелляционную жалобу непосредственно в УФНС, это может привести к пропуску срока (и вступлению решения в законную силу), так как не соблюден установленный порядок обжалования<sup>7</sup>.

Относительно момента вступления в силу обжалованного в апелляционном порядке решения нужно также учитывать следующее. Течение месячного срока, установленного для рассмотрения апелляционной жалобы<sup>8</sup>, начинается именно со дня ее получения Управлением ФНС России, который должен принять по ней решение. Данная точка зрения подтверждается недавними разъяснениями Минфина России<sup>9</sup>. Таким образом, несоблюдение налоговой инспекцией трехдневного срока<sup>10</sup>, отведенного для передачи апелляционной жалобы в УФНС, на исчисление указанного месячного срока не влияет.

Отметим, что налоговое законодательство не предусматривает ответственности за нарушение сроков, определенных в пункте 3 статьи 139 и пункте 3 статьи 140 Налогового кодекса. На этом основании суды делают вывод, что их несоблюдение не препятствует рассмотрению жалобы вышестоящей налоговой инстанцией и не влечет недействительности принятого по его результатам решения<sup>11</sup>.

### Обжалование в судебном порядке

Апелляционный порядок досудебного обжалования имеет еще одно преимущество: он не создает проблем для соблюдения налогоплательщиком трехмесячного срока<sup>12</sup>, установленного для последующего обращения в суд. Для обжалования решения о привлечении (отказе о привлечении) к налоговой ответственности указанные три месяца исчисляются со дня,

#### Из документа

##### Постановление Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. № 13065/10

*<...> Несвоевременность принятия решения по жалобе вышестоящим налоговым органом не влияет на начисление пеней и не нарушает имущественных прав налогоплательщика, поскольку у него имеется обязанность по уплате доначисленных сумм налогов.*

*Перечень решений, которые выносит вышестоящий налоговый орган по жалобе на решение по итогам налоговой проверки, является исчерпывающим*

#### Из документа

##### Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июля 2009 г. № 5172/09

*<...> Поскольку вышестоящий налоговый орган принимает решение по жалобе, он не вправе по итогам ее рассмотрения принять решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, не взысканных оспариваемым решением.*

<sup>4</sup> абз. 2 п. 9 ст. 101 НК РФ

<sup>5</sup> п. 4 ст. 101.2 НК РФ, ч. 3 ст. 199 АПК РФ

<sup>6</sup> п. 3 ст. 139 НК РФ

<sup>7</sup> письмо Минфина России от 27.07.2007 № 03-02-07/1-350

<sup>8</sup> п. 3 ст. 140 НК РФ

<sup>9</sup> письмо Минфина России от 07.07.2011 № 03-02-08/72

<sup>10</sup> п. 3 ст. 139 НК РФ

<sup>11</sup> пост. Президиума ВАС РФ от 01.02.2011 № 13065/10, ФАС ЗСО от 18.10.2010 № А45-25219/2009

<sup>12</sup> п. 4 ст. 198 АПК РФ

когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу<sup>13</sup>:

- ✦ с момента получения решения УФНС — если компания подавала апелляционную жалобу;
- ✦ по истечении десяти рабочих дней со дня вручения решения ИФНС по результатам проверки — если решение было обжаловано в УФНС после его вступления в силу.

В последнем случае как раз существует вполне реальный риск пропустить срок подачи заявления в суд. Даже если компания не будет затягивать с жалобой в УФНС (обычную жалобу можно подать в течение года с момента вынесения решения<sup>14</sup>), не исключено, что вышестоящая налоговая инстанция примет решение по результатам ее рассмотрения уже по прошествии установленного трехмесячного срока для судебного обжалования.

Оценим промежуток времени, необходимый для обжалования, на примере. При этом учтем, что сроки для подачи и рассмотрения жалобы исчисляются в рабочих днях<sup>15</sup>.

#### Пример

Решение по итогам проверки вручено 01.09.2011. Отсчитав со следующего дня 10 рабочих дней, получим дату вступления в силу этого решения — 15 сентября.

Предположим, что компания обжаловала решение 19 сентября (жалоба со всеми материалами была получена УФНС в этот день). Последний день месячного срока для принятия решения — 19 октября. С учетом (см. п. 3 ст. 140 НК РФ) его возможного продления на 15 дней и трех дней на извещение о принятом решении компания получит документы по результатам рассмотрения жалобы не ранее 15 ноября (без учета времени почтовой доставки).

Течение трехмесячного срока на судебное обжалование в соответствии с ч. 4 ст. 113 АПК РФ в нашем примере начнется с 16 сентября. Таким образом, даже если компания подаст жалобу практически сразу после вступления в силу решения, у нее в запасе остается не более месяца на возможные задержки с принятием решения УФНС и его получением.

#### Пени

В период рассмотрения апелляционной жалобы пени, как недоимка и штрафы, не взыскиваются, но их начисление не прекращается<sup>16</sup>. Как уже было сказано, налоговики не всегда выдерживают установленные для процедуры досудебного урегулирования сроки. Ответственности за их несоблюдение нет, и суды не признают затягивание принятия решения по жалобе нарушением имущественных прав организации (см. на полях на с. 54).

Однако пени за этот период могут существенно вырасти, особенно если сумма недоимки велика. В подобной ситуации компания может воспользоваться тем обстоятельством, что подача апелляционной жалобы не лишает ее права исполнить решение (полностью или в части) до вступления его в силу<sup>17</sup>. Уплатив недоимку как можно раньше, например, од-

#### Мнение



Казбек Карашев,  
помощник судьи  
ВАС РФ, к. ю. н.

#### Обжалование в суде новых эпизодов решения

Учитывая цель пункта 5 статьи 101.2 Налогового кодекса, состоящую в побуждении налогоплательщиков и налоговых органов к урегулированию спора во внесудебном порядке, представляется, что решение налогового органа может быть оспорено в суде только в той части, в которой оно было обжаловано в вышестоящий орган.

В соответствии с общим подходом решение считается обжалованным в вышестоящий налоговый орган в полном объеме, если из поданной апелляционной жалобы не следует обратного. Между тем относительно объема обжалования в вышестоящий орган решения нижестоящего налогового органа в практике не сложилось единообразного подхода.

При первом подходе решение может быть оспорено только в той части, в отношении которой налогоплательщиком приведены доводы, опровергающие выводы налогового органа вне зависимости от того, в каком объеме обжаловалось решение в вышестоящий орган.

В соответствии со вторым подходом вне зависимости от того, приведены ли в жалобе доводы относительно всех либо только части эпизодов, вменяемых ему налоговым органом, решение считается обжалованным в полном объеме, если в самой жалобе указывается, что налогоплательщик не согласен с решением нижестоящего налогового органа в полном объеме. ■

<sup>13</sup> п. 5 ст. 101.2 НК РФ

<sup>14</sup> абз. 4 п. 2 ст. 139 НК РФ

<sup>15</sup> ст. 6.1, 139, 140 НК РФ

<sup>16</sup> п. 3 ст. 75 НК РФ

<sup>17</sup> абз. 3 п. 9 ст. 101 НК РФ



новременно с подачей апелляционной жалобы, она зафиксировала размер пеней на эту дату.

Если учесть срок рассмотрения жалобы Управлением ФНС, а также время судебными инстанциями, то получится значительный временной промежуток, и размер пеней в итоге может оказаться немалым. Если компания спор проиграет, досрочное исполнение решения позволит ей минимизировать сумму пеней.

Если же она спор выиграет, то имеет право потребовать к возврату из бюджета всю сумму уплаченной недоимки (при наличии определенных условий даже с процентами).

Однако в случае, если компания полностью выиграет спор в досудебном порядке, она окажется в невыигрышном положении — оснований для взыскания уже не будет, но сумма налога уже в бюджете, и потребуются время, чтобы ее вернуть. Поэтому нужно рассматривать каждый случай индивидуально, чтобы оценить, каковы в целом шансы на успех и где именно они наиболее вероятны — уже на стадии досудебного обжалования или же только непосредственно в суде.

### Может ли возрасти размер доначислений?

Налоговый кодекс не содержит подробных разъяснений порядка рассмотрения апелляционной жалобы, в связи с чем у налогоплательщика на стадии досудебного обжалования возникают проблемы. Здесь мы обратим внимание на одну из них.

Подав апелляционную жалобу, налогоплательщик ждет по ней решения, справедливо полагая, что возможны три варианта<sup>18</sup>:

- решение останется без изменений (доначисления налогов и пеней останутся в прежнем размере);
- решение будет отменено в части (сумма доначислений станет меньше);
- решение будет отменено (все доначисления с фирмы будут сняты).

На практике возможен и четвертый вариант: сумма доначисления налогов, указанная в обжалуемом решении, увеличивается. Правоммерно ли это? Полагаем, что нет, и Президиум ВАС поддерживает эту позицию<sup>19</sup>.

В этом случае Управление ФНС выходит за пределы своих полномочий проверки решения налоговой инспекции. Суть досудебного урегулирования спора — проверить правильность действий и выводов нижестоящих инспекций, а не проводить свою собственную дополнительную проверку. Вышестоящая инстанция имеет право на проведение повторной проверки<sup>20</sup>, но это уже совершенно иное действие, имеющее иную процедуру проведения и оформления на основании других норм права. И не нужно их смешивать. Такую позицию поддерживают и другие суды<sup>21</sup>.

Если такая ситуация имела место (налог в результате апелляционного обжалования решения налоговой инспекции стал больше), фирме будет необходимо обжаловать в суд оба решения: как территориальной налоговой инспекции, так и УФНС. ■

Мнение



### Если срок рассмотрения апелляционной жалобы нарушен

Согласно пункту 3 статьи 140 Налогового кодекса решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения. В соответствии со статьей 142 Кодекса жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами.

При этом решение нижестоящего налогового органа, на которое подана апелляционная жалоба, вступает в силу со дня его утверждения полностью или в части вышестоящим налоговым органом, рассмотревшим указанную апелляционную жалобу налогоплательщика.

Тем самым в случае, когда вышестоящим налоговым органом в названный срок не принимается решение по апелляционной жалобе, налогоплательщик, подавший такую жалобу, вправе оспорить в суде как бездействие данного органа, так и само не вступившее в силу решение нижестоящего налогового органа. ■

<sup>18</sup> п. 2 ст. 140 НК РФ

<sup>19</sup> пост. Президиума ВАС РФ от 28.07.2009 № 5172/09

<sup>20</sup> п. 10 ст. 89 НК РФ

<sup>21</sup> см., напр.: пост. ФАС ЗСО от 13.05.2010 № А75-7317/2009