

Казачкова Земфира Мухарбиевна, профессор кафедры административного и финансового права Всероссийского государственного университета юстиции (РПА Минюста России), доктор юридических наук, профессор.

Kazachkova Zemfira M., Professor of the Department of Administrative and Financial Law of the All-Russian State University of Justice (RLA of Justice of Russia), Doctor of Law, Professor, E-mail: zem7900@yandex.ru.

Летавина Екатерина Анатольевна, соискатель кафедры административного и финансового права Всероссийского государственного университета юстиции (ВГУЮ РПА Минюста).

Letavina Ekaterina Anatolievna, aspirant of the Department of Administrative and Financial Law of the All-Russian State University of Justice (RLA of Justice of Russia).

e-mail: ya12s770000@mail.ru

УДК 34

ББК 6/8-67

Досудебный порядок обжалования актов налоговых органов в Чешской Республике.

В статье анализируется досудебный порядок обжалования актов налоговых органов в Чехии, взаимосвязь с административной юстицией, с административным судопроизводством, процедурные особенности. Приведены аналогичные подходы в России, проведен краткий сравнительно-правовой анализ досудебного урегулирования налоговых споров. Исследованы вопросы юридической грамматики, документального обеспечения административных процедур, организационного устройства финансовых органов с учетом современной доктрины, теории и практики. Проанализированы форматы подачи жалоб, промежуточных апелляционных жалоб, вопросы установления релевантных сроков. Исследованы вопросы повторного рассмотрения жалоб, установления разумных сроков с учетом новых обстоятельств. Показано, что Апелляционный орган второго порядка, Финансовое управление, может также принять во внимание факты, не включенные в обращение.

Ключевые слова: налоги, налоговые споры, досудебный порядок урегулирования налоговых споров, судебный порядок урегулирования налоговых споров, арбитражный суд, налоговый суд, жалоба, апелляционная жалоба.

Pre-trial procedure for appealing against acts of tax authorities in the Czech Republic.

Resume: The article analyzes the pre-trial order of appealing against acts of tax authorities of the Czech Republic, the relationship with administrative justice, with administrative proceedings, procedural features. Similar approaches in Russia are given, a brief comparative legal analysis of the pre-trial settlement of tax disputes is carried out. Issues of legal grammar, documentary support of administrative procedures, organizational structure of financial bodies are investigated; the modern doctrine, theory and practice reflected. Analyzed the formats for filing complaints, interlocutory appeals, the issues of establishing the relevant deadlines. Researched issues of re-consideration of complaints, the establishment of a reasonable timeframe, the new circumstances taking into account. It is shown that the Appeals Body of the second order, Financial Management, can also take into account the facts that are not included in the appeal.

Key words: taxes, tax issues, extrajudicial tax dispute resolution order, judicial tax dispute resolution, commercial court, tax court, claim, appeal.

Вопрос о соотношении досудебного и судебного порядка обжалования актов налоговых органов неизменно вызывает интерес в контексте разрешения правовых конфликтов в налоговой сфере.

Модель административной юстиции в России не предполагает организационного оформления самостоятельной системы административных судов вне рамок судов общей юрисдикции¹. Напротив, в Чехии эти вопросы предполагают детальное организационное оформление при соблюдении баланса частных и публичных интересов.

¹ Лупарев Е.Б. Налоговые споры: проблемы теории, очерк практики: монография. Воронеж, Изд-во Воронеж гос. ун-та, 2006. – С. 171.

Ключевое положение в системе источников налогового права Чехии занимает Налоговый кодекс Чехии (закон № 280/2009 Сб.), предусматривающий спектр правозащитных ресурсов: апелляции, жалобы, механизмы защиты от бездействия, право на новое рассмотрение и т.д. Налоговые споры рассматриваются в контексте именно административного производства². Некоторые средства защиты актуальны в рамках Административного процессуального кодекса³: Закона о Финансовом управлении Чешской Республики⁴. Было создано тринадцать финансовых управлений, в том числе, в Праге; отдельное специализированное финансовое управление для крупнейших налогоплательщиков с оборотом более 2 миллиардов крон, - система, которая настроена на детальное и обстоятельное разрешение конфликтов в налоговой сфере. Финансовые управления работают в качестве самостоятельных отделений региональных налоговых управлений. Апелляционным органом региональных налоговых управлений является Управление финансов. Обжалование решений регионального финансового управления происходит в системе единого апелляционного органа, обеспечивающего единообразие процедур обжалования.

В Налоговом кодексе Чехии средства правовой защиты и надзорные ресурсы сосредоточены в Разделе VII.

Пунктом 1 ст. 138 Налогового кодекса Российской Федерации введены понятия «жалобы» и «апелляционной жалобы». В Налоговом Кодексе Чехии нет прямого определения жалобы, а в юридической литературе жалобу определяют как «правовой документ, которым гражданин выражает недовольство решением и просит о его пересмотре⁵. В соответствии с чешским законодательством, апелляционная жалоба должна включать в себя следующие атрибуты: наименование налогового органа, идентификацию заявителя; номер,

²Zákon č. 150/2002 Sb. URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-150> (дата обращения 10.01.19).

³Zákon č. 150/2002 Sb. URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-150> (дата обращения 10.01.19).

⁴ Zákon o Finanční správě České republiky <https://www.financnisprava.cz> (дата обращения 10.01.19).

⁵SLÁDEČEK, Vladimír. Obecné správní právo. 2. vyd. Praha : Nakladatelství Wolters Kluwer, a.s, 2009. s. 138.

дату обжалуемого решения; изложение оснований, которые указывают на неточность или незаконность оспариваемого решения; доказательства фактов, которые представлены в обращении; предложения о внесении изменения или отмены решения. Основные элементы жалобы, такие как предмет, объект, субъект, основание жалобы, и в российском, и в чешском налоговом законодательстве совпадают.

Если апелляционная жалоба составлена с нарушениями, налоговый орган Чехии обязан в течение 15 дней (минимум) согласовать соответствующие вопросы с заявителем. При определении разумного срока принятия решения принимается во внимание сложность фактов. В Российской Федерации на эти вопросы отводится тридцать дней.

Законодатель Чехии модернизировал второй уровень обжалования через институт промежуточных апелляций, результатом которого является решение по апелляционной жалобе; либо решение об отказе; либо - о частичном удовлетворении апелляционной жалобы в соответствии с пунктом 1 § 113 Налогового Кодекса Чехии. Рассмотреть апелляцию налоговый орган обязан в течение трех месяцев с момента получения апелляции⁶. Для налоговых разбирательств крайний срок для подачи апелляции в два раза дольше, чем в административном процессе: тридцать дней против пятнадцати! Решение может быть обжаловано еще до получения налогоплательщиком уведомления о решении. Эта ситуация имеет место, когда решение направляется получателю по почте, вместе с тем, во время доставки, налоговый орган устно сообщает налогоплательщику об отправке уведомления.

Апелляционный ресурс имеет несомненную важность: ведь судебный пересмотр решения возможен при исчерпании досудебных средств. Апелляционный орган второго порядка, Финансовое управление, может также принять во внимание факты, не включенные в обращение: доказательства, которые не

⁶ SLÁDEČEK, Vladimír. Obecné správní právo. 2. vyd. Praha : Nakladatelství Wolters Kluwer, a.s, 2009. s..513.

оспорены налоговыми органами, пояснения; сравнение сопоставимых налогоплательщиков и их налоговых обязательств; накопленная налоговая практика. Налогоплательщик, в соответствии с законом, не может контролировать эту часть аналитической работы государственного органа. Иногда на практике налоговый орган пытается скрыть ряд документов, которые используются во время налоговой проверки и по другим причинам. Совет Финансового управления должен, в частности, изучить, использована ли налогоплательщиком обязанность предоставления доказательств в полном объеме. Исследуются и другие обстоятельства: соблюдение принципов налогового администрирования, обстоятельства, свидетельствующие в пользу заявителя. Существует «предел» использования инструментов в апелляционном порядке, поскольку метод «альтернативного» определения налога должен применяться только в качестве последнего средства, и то, только в тех случаях, когда налогоплательщик не полностью выполняет свои обязательства или отказывается от любого сотрудничества.

В российском законодательстве предусмотрено право лица предоставить документы, подтверждающие его права, в любой момент, вплоть до вынесения решения по жалобе (п. 1 ст. 140 НК РФ). Однако эти документы рассматриваются вышестоящим налоговым органом, если лицо, подавшее соответствующую жалобу, пояснило причины, по которым было невозможно своевременное представление таких документов налоговому органу (п. 4 ст. 140 НК РФ).

Без подробной регламентации причин затруднено рассмотрение жалобы на стадии досудебного урегулирования, что приводит, как правило, к передаче данных дел на судебный уровень. Вот почему ситуация требует нахождения новых правовых средств.

Налоговые органы Чехии могут сами в апелляционном порядке получить доказательства в дополнение к решению или исправить процессуальные нарушения. Кроме того, они могут сделать предложение дополнить доказательства налогоплательщика, в том числе, провести допрос свидетелей, вызвать экспер-

тов и т.д. Доминирует принцип окончательного решения по делу. Апелляционный орган может изменить оспариваемое решение; отменить решение и остановить проверку; отклонить апелляцию и подтвердить решение, или вернуть дело обратно для дальнейшего разбирательства в налоговые органы первой инстанции. Решение, принятое апелляционным органом, является окончательным и не может быть обжаловано в дальнейшем в административном порядке. Особым типом апелляции является обращение, которое направляется в вышестоящий орган, это своего рода процедура разложения, тщательной факторизации предыдущего решения. Официальное решение по апелляции принимается руководителем центрального административного органа, Министром финансов, на основе предложения специально назначенного комитета. Особенность данного вида апелляции состоит в том, что создается Апелляционный комитет, функции которого заключаются в обеспечении объективной, профессиональной и беспристрастной оценки. Тем не менее, важно помнить, что окончательное решение выносит министр, а Апелляционный комитет в этом отношении является только консультативным органом, мнение которого относительно окончательного решения является факультативным.

По принятому налоговому решению дело направляется на новое, повторное рассмотрение в соответствии с пунктом 1 § 117 Налогового Кодекса Чехии в следующих случаях: получены новые факты или доказательства, которые не могли быть предоставлены ранее не по вине заявителя и в дальнейшем могут оказать существенное влияние на решение; было принято решение на основании фальсифицированного документа; или документа, содержащего недостоверные сведения, или на основании ложных показаний свидетеля, ненадлежащего экспертного заключения; оценочного решения государственного органа, который позже изменил решение, что обесценило предыдущее решение и процедуру⁷.

⁷SLÁDEČEK, Vladimír. Obecné správní právo. 2. vyd. Praha : Nakladatelství Wolters Kluwer, a.s, 2009. s..513.

Повторное рассмотрение может быть начато как по инициативе налогоплательщика, так и налогового органа. Процедуру возобновления производства по делу можно начать, если не пропущен срок исковой давности. Срок исковой давности установлен в § 148 Налогового Кодекса Чехии и составляет три года после истечения срока для исчисления налога. Однако, если заявление было сделано в течение последних двенадцати месяцев трехлетнего периода, период для исчисления налога, период продлевается на 1 год. Налоговый орган может принять или отклонить заявление. Следует отметить, что на отрицательное решение заявитель может подать апелляцию⁸.

Возможности повторного обжалования, как известно, Налоговым Кодексом РФ не предусмотрены. Причем это касается обжалования решения нижестоящего налогового органа, как в полном объеме, так и частично (Постановление ФАС Поволжского округа от 01.06.2010 по делу N А55-19680/2009)⁹.

Однако при частичном обжаловании в апелляционном порядке решения налогоплательщик не утрачивает права на последующее обжалование уже вступившего в силу решения в той его части, по которой не подавалась апелляционная жалоба. Норма п. 2 ст. 139 Налогового Кодекса РФ не ограничивает права налогоплательщика по обращению в вышестоящий налоговый орган с жалобой на решение налогового органа в той части, в которой оно не оспаривалось в апелляционном порядке¹⁰.

По нашему мнению, введение процедуры повторного рассмотрения в Российской Федерации могло бы усилить уровень правовой защищенности налогоплательщиков.

Важным средством внесудебного обжалования в Чехии являются так называемые надзорные ресурсы. В то время как апелляция активно служит средством защиты для налогоплательщика (или его представителя), процедуру использования надзорных ресурсов может инициировать только налоговый

⁸ SLÁDEČEK, Vladimír. Obecné správní právo. 2. vyd. Praha : Nakladatelství Wolters Kluwer, a.s, 2009.s.630.

⁹ Постановление ФАС Поволжского округа от 01.06.2010 по делу N А55-19680/2009// СПС Консультант-Плюс

¹⁰ Определение ВАС РФ от 06.07.2010 № ВАС-8861/10//<https://www.lawmix.ru/vas/14436>

орган. Надзорные ресурсы существуют для тех случаев, когда любой налоговый орган в соответствии с принятым решением считает, что решение неправильно или неполноценно; не согласуется с заявленной целью налогового администрирования (т.е. обнаружения, определения налогов и обеспечения их выплаты). Для исправления такой ситуации существуют только надзорные средства, с помощью которых осуществляется возобновление производства и пересмотр решения. Поскольку предметом данного исследования является возможность защиты субъекта налогообложения, данные средства представляют интерес с точки зрения системного и структурного анализа внесудебного порядка разрешения споров.

Процедуры восстановления производства по делу в надзорной инстанции идентичны процедуре второй инстанции, с той лишь разницей, что инициируется оно по инициативе налогового органа. Что касается фактора времени, то налоговый орган надзорной инстанции должен немедленно возобновить производство после обнаружения причин для возобновления.

Особым случаем применения внесудебных средств для обжалования решений налоговых органов является возможность удовлетворения жалоб заявителя с помощью административного производства.

Положения § 124 Налогового Кодекса Чехии обеспечивают удовлетворение жалобы заявителя во внесудебном рассмотрении по решению административного суда. Такое удовлетворение может произойти, пока не вынесено окончательное решение по апелляции. В то же время, налоговый орган может выдать новое решение или установить крайний срок для вынесения решения, которое должно быть вынесено в соответствии с требованиями заявителя. невыполнение этого требования в течение установленного периода приводит к продолжению производства по делу. Решение налогового органа можно не только отменить, но если это законно, используя этот особый тип процедуры рассмотрения, налоговый орган имеет возможность изменить оспариваемое

решение ¹¹. Если административный суд рассматривает возражения налогового органа как разумные, решение налогового органа аннулируется и возвращается для дальнейшего разбирательства.

Еще одной проблемой является момент определения начала процедуры административного производства и периода для исчисления налога. В этом случае процедура начинается с даты, когда налоговый орган уведомляет административный суд о своем намерении рассмотрения в надзорном производстве в соответствии с § 124 Налогового кодекса Чехии. В случае положительного решения, вынесенного судьей, суд прекращает производство по делу. Интересно, что решение суда вступает в силу с момента принятия решения суда, чтобы остановить производство по делу. По существу, это упрощенная процедура пересмотра решения - еще одно средство административного производства, целью которого является принцип процессуальной экономии. Если заявитель обжалует решение налогового органа на втором этапе, в Финансовом Управлении, тогда Финансовое Управление также становится ответчиком. Если оспариваемое решение на данном этапе в суде отменено, то рассмотрение продолжается в Финансовом Управлении. В пункте 4 §124 Налогового Кодекса Чехии закреплен принцип запрещения реформирования: при пересмотре решения налогового органа, направленной на удовлетворение ходатайства в административном производстве, не может быть вынесено решение, которое нанесет ущерб заявителю.

Суммируя изложенное, можно сделать выводы о преимуществах чешской процедуры досудебного урегулирования налоговых споров: экономия времени, издержек, тщательность подготовки к завершению всей процедуры обжалования в административном суде удачно сочетаются с вопросами поддержания баланса публичного и частного при рассмотрении налоговых споров..

Литература.

¹¹SLÁDEČEK, Vladimír. Obecné správní právo. 2. vyd. Praha : Nakladatelství Wolters Kluwer, a.s, 2009. s..513.

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) [Электронный ресурс]: от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

2. Определение ВАС РФ [Электронный ресурс] от 06.07.2010 № ВАС-8861/10. // <https://www.lawmix.ru/vas/14436>

3. Постановление ФАС Поволжского округа [Электронный ресурс]: от 01.06.2010 по делу N А55-19680/2009. <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/39012524/>

4. Daňový řád, skomentářem. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. -s. 958.

5. Zákon č. 150/2002 Sb. URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-150> (дата обращения 10.01.19).

6. Zákon o Finanční správě České republiky. 456/211 Sb. URL: <http://www.financnisprava.cz> (дата обращения 10.01.19).

7. Listina základních práv a svobod. 2/1993. URL: <http://www.psp.cz/docs/laws/listina.html>

8. Лупарев Е.Б. Налоговые споры: проблемы теории, очерк практики: монография. Воронеж, Изд-во Воронеж гос. ун-та, 2006. – С. 171.

9. SLÁDEČEK, Vladimír. Obecné správní právo. 2. vyd. Praha: Nakladatelství WoltersKluwer, a.s, 2009. -s. 513.

д.ю.н., проф.



Казачкова З.М.



Летавина Е.А.