

Кальян К.В.

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ СРОКОВ СУДЕБНОГО ОБЖАЛОВАНИЯ АКТОВ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

***Аннотация.** Автором анализируется коллизионная проблема регулирования сроков судебного обжалования актов налоговых органов, определенных статьей 56 пунктами 56.18 и 56.19 которые регулируют этот вопрос по-разному. В статье говорится, что к данной коллизии невозможно применять общепризнанные приемы толкования законодательства и уточняются причины этой проблемы. Указывается на то, что в данном случае следует применять норму НК, которая предполагает толкование коллизии в пользу налогоплательщиков и таким образом устранять возникшие разногласия при реализации налогоплательщиком своих обязательств. При изучении проблематики, автором статьи были использованы следующие общенаучные методы: метод системного анализа, диалектический метод, метод аналогии и обобщения. Также применялись специальные методы: формально-логический, системно-функциональный и логико-юридический. Статья одной из первых в Украине уделяет внимание коллизионной проблеме регулирования сроков судебного обжалования актов налоговых органов в Украине. С помощью исследования автор приходит к выводам, что к данной коллизии невозможно применять общепризнанные приемы толкования законодательства и уточняются причины этой проблемы. Анализируются нормы налогового законодательства, закрепляющие порядок исчисления сроков исковой давности, которые применяются при разрешении вышеуказанной коллизии.*

***Ключевые слова:** административное обжалование, налоговое уведомление-решение, срок обжалования, контролирующий орган, денежное обязательство, налогоплательщик, исковое заявление, обжалование, налоговое законодательство, толкование.*

С 1 января 2011 года вступил в силу Налоговый кодекс Украины (пункт 1 раздела XIX «Заключительные положения» указанного Кодекса). В то же время принятие этого кодифицированного акта не решило, а в некоторых случаях породило ряд новых коллизий. Одна из самых принципиальных, касается проблемы сроков [2]. Статьей 102 Налогового кодекса Украины урегулирован вопрос применения сроков давности определения налоговых обязательств, которые составляют 1095 дней. Пунктом 56.18 статьи 56 Налогового кодекса Украины установлено, что с учетом сроков давности

налогоплательщик имеет право обжаловать в суде налоговое уведомление — решение или другое решение контролирующего органа о начислении денежного обязательства в любой момент после получения такого решения.

Из содержания этого предписания с учетом требований статьи 102 Налогового кодекса Украины, следует, что налогоплательщик может обращаться в суд с требованием относительно противоправности налогового уведомления-решения в течение 1095 дней с момента получения такого решения. Наряду с этим, абзацем вторым пункта 56.18 статьи 56 Налогового кодекса Украины предусмотре-

но, что в случае, если налогоплательщиком до подачи искового заявления проводилась процедура административного обжалования, срок обращения в суд продлевается на срок, который фактически прошел с даты обращения налогоплательщика с жалобой в контролирующий орган до даты получения (включительно) таким налогоплательщиком окончательного решения контролирующего органа, принятого по результатам рассмотрения жалобы. При этом согласно абзацу четвертому пункта 56.18 статьи 56 указанного Кодекса процедура административного обжалования считается досудебным порядком разрешения спора.

Таким образом, подпунктом 56.18 статьи 56 Налогового кодекса Украины непосредственно урегулировано применение сроков обжалования налогового уведомления-решения в суд, а именно:

а) определена продолжительность срока обращения в суд с требованием относительно противоправности налогового уведомления-решения (1095 дней);

б) определен момент начала течения срока обращения в суд с требованием относительно противоправности налогового уведомления-решения (с момента получения такого решения);

в) определены основания и пределы продления указанного срока в случае применения налогоплательщиком досудебного урегулирования спора в виде процедуры административного обжалования (на срок, который фактически прошел с даты обращения налогоплательщика с жалобой в контролирующий орган до даты получения (включительно) таким налогоплательщиком окончательного решения контролирующего органа, принятого по результатам рассмотрения жалобы).

При этом надо учитывать, что в соответствии с частью третьей статьи 99 Кодекса административного судопроизводства Украины

для защиты прав, свобод и интересов лица этим Кодексом и другими законами могут устанавливаться иные сроки для обращения в административный суд, которые, если не установлено иное, исчисляются со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав, свобод или интересов. Итак, Кодекс административного судопроизводства Украины предусматривает возможность установления другими законами специальных сроков обращения в административный суд, а также специального порядка исчисления таких сроков. Такие специальные сроки имеют преимущество в применении по сравнению с общим сроком обращения в административный суд, определенным частью второй статьи 99 настоящего Кодекса, а также сокращенными сроками, определенными, в частности, частями четвертой и пятой статьи 99 Кодекса административного судопроизводства Украины.

С учетом изложенного предписания пункта 56.18 статьи 56 Налогового кодекса Украины является нормой, регулирующей вопросы применения сроков обращения в административный суд с исками о признании противоправными налоговых уведомлений — решений. При таких обстоятельствах срок для обращения налогоплательщика с иском в административный суд составляет 1095 дней и исчисляется со дня получения налогоплательщиком решения, которое обжаловано. Указанный срок продлевается на время досудебного урегулирования спора — процедуры административного обжалования соответствующего решения в контролирующий орган (со дня подачи жалобы до момента получения решения контролирующего органа по результатам ее рассмотрения).

В то же время, следует отметить, что в соответствии с пунктом 56.19 статьи 56 Налогового кодекса Украины в случае, если до подачи искового заявления проводилась

процедура административного обжалования, налогоплательщик имеет право обжаловать в суде налоговое уведомление — решение или другое решение контролирующего органа о начислении денежного обязательства в течение месяца, следующего за днем окончания процедуры административного обжалования в соответствии с пунктом 56.17 этой статьи. Указанный пункт Налогового кодекса Украины устанавливает месячный срок для обжалования налоговых уведомлений — решений, который, по смыслу этой нормы, начинается со дня, следующего за днем окончания процедуры административного обжалования. При этом пункт 56.19 статьи 56 Налогового кодекса Украины регулирует те же правоотношения, что и абзац второй пункта 56.18 этой же статьи. Прямое сравнение содержания абзаца второго пункта 56.18 статьи 56 Налогового кодекса Украины с содержанием пункта 56.19 этой же статьи гласит, что оба правила должны применяться в случае, если до подачи искового заявления проводилась процедура административного обжалования.

Так же пункт 56.18 статьи 56 Налогового кодекса Украины определяет, что срок обращения в суд продлевается на срок, который фактически прошел с даты обращения налогоплательщика с жалобой в контролирующий орган до даты получения (включительно) таким налогоплательщиком окончательного решения контролирующего органа, принятого по результатам рассмотрения жалобы. Зато пункт 56.19 статьи 56 этого же Кодекса определяет, что месячный срок для обжалования в суде налогового уведомления-решения только начинается со дня окончания процедуры административного обжалования. То есть в соответствии с пунктом 56.18 статьи 56 Налогового кодекса Украины срок судебного обжалования продлевается на время процедуры административного обжалования, в то время как согласно пункту 56.19 этот срок

во время соответствующей процедуры еще не начался. Кроме того, если норма пункта 56.18 статьи 56 Налогового кодекса Украины определяет срок судебного обжалования налоговых уведомлений-решений путем отсылки к срокам давности, установленных статьей 102 Налогового кодекса Украины, то пункт 56.19 статьи 56 этого Кодекса прямо предусматривает, что соответствующий срок составляет один месяц.

Таким образом, два указанных предписания Налогового кодекса Украины по — разному регулируют одни и те же отношения и при этом противоречат друг другу. В таком случае пункты 56.18 и 56.19 статьи 56 Налогового кодекса Украины не могут применяться судами одновременно, преимущество должно быть предоставлено одной из этих законодательных норм. В этой ситуации нужно исходить из того, что пункты 56.18 и 56.19 статьи 56 Налогового кодекса Украины содержатся в одном и том же нормативно — правовом акте, приняты одновременно и регулируют одни и те же отношения. Поэтому противоречие между ними не может быть решено за счет применения общепризнанных приемов толкования законодательных норм (предпочтение норме, которая принята позже или которая является специальной). Следовательно, они допускают неоднозначную (множественную) трактовку содержания права налогоплательщиков на судебное обжалование решений о начислении денежных обязательств в части продолжительности и начала течения сроков для соответствующего обжалования.

В этой ситуации следует руководствоваться пунктом 56.21 статьи 56 Налогового кодекса Украины. Этой нормой установлено, что в случае, когда норма настоящего Кодекса или другого нормативно — правового акта, изданного на основании этого Кодекса, или когда нормы разных законов или разных нормативно — правовых актов допускают

неоднозначную (множественную) трактовку прав и обязанностей налогоплательщиков или контролирующих органов, в результате чего есть возможность принять решение в пользу как налогоплательщика, так и контролирующего органа, решение принимается в пользу налогоплательщика. Согласно сказанному при принятии искового заявления от налогоплательщиков об обжаловании налоговых уведомлений — решений и других решений о начислении денежных обязательств суды должны решать вопрос в пользу налогоплательщика и применять пункт 56.18 статьи 56 Налогового кодекса Украины, который предусматривает более длительный срок для обращения в суд (1095 дней), чем пункт 56.19 этой же статьи (один месяц).

Срок обращения в суд с иском об обжаловании решения контролирующего органа исчисляется со дня получения налогоплательщиком решения, которое обжаловано, как это предусмотрено пунктом 56.18 статьи 56 Налогового кодекса Украины. Согласно этому пункту указанный срок продлевается на время досудебного урегулирования спора — процедуры административного обжалования соответствующего решения в контролирующий орган (со дня подачи жалобы до момента получения решения контролирующего органа по результатам ее рассмотрения). В таком случае норма пункта 56.19 статьи 56 Налогового кодекса Украины не может использоваться при исчислении сроков обращения налогоплательщика в суд, поскольку ее применение противоречит правилам пункта 56.21 этой же статьи, которая требует принятия решений в пользу налогоплательщиков. Поэтому срок для обжалования в суде налогового уведомления-решения начинается исчисляться в соответствии с пунктом 56.18 статьи 56 Налогового кодекса Украины — со дня получения налогоплательщиком этого уведомления-решения.

В соответствии с пунктом 102.1 статьи 102 Налогового кодекса Украины контролирующий орган, кроме случаев, определенных пунктом 102.2 этой статьи, имеет право самостоятельно определить сумму денежных обязательств налогоплательщика в случаях, определенных настоящим Кодексом, не позднее окончания 1095 дня, следующего за последним днем предельного срока представления налоговой декларации и / или предельного срока уплаты денежных обязательств, начисленных контролирующим органом, а если такая налоговая декларация была подана позже, — за днем ее фактического представления. Если в течение указанного срока контролирующий орган не определяет сумму денежных обязательств, налогоплательщик считается освобожденным от такого денежного обязательства, а спор относительно такой декларации и / или налогового уведомления не подлежит рассмотрению в административном или судебном порядке.

При этом пунктом 102.2 статьи 102 Налогового кодекса Украины определен перечень случаев, когда денежное обязательство может быть начислено или производство по делу о взыскании такого налога может быть начато без соблюдения срока давности, определенного в части первой настоящей статьи. Согласно пункту 102.4 статьи 102 Налогового кодекса Украины в случае, если денежное обязательство начислено контролирующим органом до истечения срока давности, определенного в пункте 102.1 этой статьи, налоговый долг, возникший в связи с отказом в самостоятельном погашении такого денежного обязательства, может быть взыскан в течение следующих 1095 календарных дней со дня возникновения налогового долга. Если платеж взимается по решению суда, сроки взыскания устанавливаются до полного погашения такого платежа или определение долга безнадежным. Итак, приведенная законодательная

норма устанавливает срок принудительного взыскания налогового долга — это 1095 дней со дня возникновения налогового долга.

Комплексный анализ пунктов 102.1, 102.2 и 102.4 статьи 102 Налогового кодекса Украины свидетельствует о том, что применение сроков давности, определенных статьей 102 Налогового кодекса Украины, распространяется и на случаи возбуждения производства по делу о взыскании соответствующего налога. Исковые требования контролирующего органа, связанные с взысканием налогового долга с налогоплательщиков, должны предъявляться в течение 1095 дней со дня возникновения налогового долга. Налоговым кодексом Украины различаются сроки, в течение которых налоговый орган имеет право самостоятельно определить сумму денежных обязательств налогоплательщика, и срок, в течение которого может быть взыскан налоговый долг. Пункт 102.1 статьи 102 Налогового кодекса Украины определяет сроки для определения денежных обязательств налогоплательщиков. Следствием совпадения этого срока является освобождение налогоплательщика от соответствующего денежного обязательства. При этом спор относительно соответствующей декларации и / или налогового уведомления, которые должны быть основанием для определения денежного обязательства, не подлежит рассмотрению в административном или судебном порядке.

В свою очередь, пункт 102.4 статьи 102 указанного Кодекса устанавливает сроки взыскания налогового долга, возникшего в связи с отказом в самостоятельном погашении такого денежного обязательства. Рассматриваемые сроки (для определения денежных обязательств контролирующим органом и для взыскания налогового долга) исчисляются отдельно. При этом срок для взыскания налогового долга начинает исчисляться со дня возникновения налогового долга, в то время как срок для определения денежного обязательства контр-

олирующим органом отсчитывается со дня, следующего за последним днем предельного срока представления налоговой декларации и / или предельного срока уплаты денежных обязательств, начисленных контролирующим органом, а если такая налоговая декларация была подана позже, — за днем ее фактического представления. Так, если соответствующая налоговая декларация подлежала представлению до 20 января 2011 года, налоговый орган может определить денежное обязательство налогоплательщику в связи с этой декларацией начиная с 21 января 2011 в течение 1095 дней.

Сроки уплаты налоговых обязательств регулируются статьей 57 Налогового кодекса Украины. Определенное контролирующим органом денежное обязательство (независимо от того, на какой из 1095 дней придется соответствующее определение) в случае его неуплаты налогоплательщиком приобретет статус налогового долга. Со дня возникновения налогового долга начинается отсчет срока продолжительностью 1095 дней для обращения налогового органа в суд с требованием, связанным с взысканием такого долга. Порядок взыскания налогового долга регулируется главой 9 Налогового кодекса Украины.

Вместе с тем следует иметь в виду, что применение сроков обращения в административный суд, определенных Налоговым кодексом Украины, возможно только по тем правоотношениям, которые возникли после вступления в силу Налогового кодекса Украины. Соответственно новые сроки обжалования в суд налоговых уведомлений — решений распространяются на те налоговые уведомления — решения, которые были полученные налогоплательщиком начиная с 1 января 2011 года. Аналогично срок продолжительностью 1095 дней для обращения контролирующего органа с требованием, связанным с взысканием налогового долга, распространяется только на налоговый долг, возникший начиная с 1 января 2011 года.

Библиография

1. Податковий кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. — 2011. — № 13–14, № 15–16, № 17, ст. 112.
2. Лист Вищого адміністративного суду України від 10.02.2011 № 203/11/13–11. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://document.ua/shodo-odnakovogo-zastosuvannja-administrativnimi-sudami-okre-doc46421.html>
3. Ю. А. Артемьева Особенности правового статуса налогоплательщиков // Налоги и налогообложение. — 2012. — 2. — С. 13–18.
4. Гуляихин В. Н. Структурно-функциональные особенности различных состояний правосознания человека // NB: Вопросы права и политики. — 2012. — 2. — С. 90–116. DOI: 10.7256/2305–9699.2012.2.153. URL: http://www.e-notabene.ru/lr/article_153.html
5. Савина. Проблемы формирования налоговой культуры в современном российском обществе и пути их решения // Педагогика и просвещение, 2012–1
6. Ночевник М. Н.. Обжалование судебных актов в гражданском и арбитражном процессе // Право и политика, 2014–3

References (transliterated)

1. Podatkovii kodeks Ukraïni // Vidom. Verkhov. Radi Ukraïni. — 2011. — № 13–14, № 15–16, № 17, st. 112.
2. List Vishchogo administrativnogo sudu Ukraïni vid 10.02.2011 № 203/11/13–11. — [Elektronnii resurs]. — Rezhim dostupu: <http://document.ua/shodo-odnakovogo-zastosuvannja-administrativnimi-sudami-okre-doc46421.html>
3. Yu. A. Artem'eva Osobennosti pravovogo statusa nalogoplatel'shchikov // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2012. — 2. — С. 13–18.
4. Gulyaikhin V. N. Strukturno-funktsional'nye osobennosti razlichnykh sostoyanii pravosoznaniya cheloveka // NB: Voprosy prava i politiki. — 2012. — 2. — С. 90–116. DOI: 10.7256/2305–9699.2012.2.153. URL: http://www.e-notabene.ru/lr/article_153.html
5. Savina. Problemy formirovaniya nalogovoi kul'tury v sovremennom rossiiskom obshchestve i puti ikh resheniya // Pedagogika i prosveshchenie, 2012–1
6. Nochevnik M. N.. Obzhalovanie sudebnykh aktov v grazhdanskom i arbitrazhnom prtsesse // Pravo i politika, 2014–3