



Ухудшение положения налогоплательщика как результат рассмотрения его жалобы в административном порядке. Опыт Германии

Президиум ВАС РФ высказался о недопустимости возложения на налогоплательщика обязанности уплачивать дополнительные суммы налогов, начисленных по итогам рассмотрения его апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом*. Вместе с тем, в НК РФ такой запрет не установлен. О чем говорит зарубежный опыт?



А.А. Артюх,
старший юрист
налоговой практики
«Юридическая практика
„Сашенькин и Райт“»
E-MAIL:
artyukh@sashenkin-right.com

Проблема, поднятая Президиумом ВАС РФ в Постановлении от 28.07.2009 № 5172/09, может и не иметь столь очевидного и однозначного решения, к которому пришел Суд. Он счел недопустимым принятие решения по апелляционной жалобе налогоплательщика, поданной в порядке статьи 101.2 НК РФ, которое ухудшало бы положение налогоплательщика по сравнению с первоначальным – так называемый «поворот к худшему» (налогоплательщику было вменено в обязанность уплатить дополнительные суммы налогов).

Ситуация осложняется тем, что в Налоговом кодексе РФ, в отличие, например, от части 1 статьи 387 УПК РФ или пункта 2 части 1 статьи 30.7 КоАП РФ отсутствует норма, запрещающая ухудшение положения лица при

* См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 28.07.2009 № 5172/09 по делу № А58-2053/08-0325 по заявлению ЗАО «АК АЛРОСА» о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции (принято в связи с обжалованием решения Управления ФНС России по Якутии).

пересмотре решения, принятого в отношении его прав и обязанностей.

По нашему мнению, читателю будет интересно узнать, какой подход выработан по таким делам в «более развитых правопорядках». Автор имел возможность ознакомиться, как подобные вопросы – в том числе о возможности изменения решения налогового органа вышестоящим органом в рамках административного контроля – решаются в Германии.

Предлагаем вниманию читателя анализ положений законодательства и теоретических конструкций, действующих в этой стране с родственной нам правовой системой, в сравнении их с выводами Постановления Президиума ВАС РФ № 5172/09.

Как «у них»?

«Поворот к худшему» (*reformatio in peius*, лат.) – один из наиболее спорных вопросов в административном праве Германии на протяжении многих лет (см. текст на полях, с. 78). Основная причина споров состоит в том, что в Германии этот вопрос до сих пор законодательно не урегулирован. Впрочем, как и в России. К тому же в отечественной юридической науке он, к сожалению, не обсуждается настолько серьезно, как в немецкой.

Большинство немецких ученых и практиков считают¹, что, во-первых, «поворот к худшему» возможен только при наличии в совокупности двух характеризующих его условий (см. текст на полях, с. 78) и что, во-вторых, при применении «поворота к худшему» можно говорить только о количественном, но не о качественном характере изменений, например, об изменении размера требуемого платежа вследствие арифметической или иной схожей по характеру ошибки, но не основания его взыскания.

Однако простое изменение правового обоснования решения без изменения правовых последствий не счи-

ПРИМЕР «ПОВОРОТА К ХУДШЕМУ»

Хозяин кафе получил предписание о том, что он не вправе использовать при продаже напитков одноразовые стаканы. Он обжаловал данное предписание, но в ответе на жалобу получил видоизмененный запрет с еще более жесткими условиями – запрет использовать вообще любую одноразовую посуду. Если бы в ответе содержался запрет торговать алкогольной продукцией, имел бы место новый самостоятельный акт, но не «поворот к худшему» (приведено по: Meister J. Die Reformatio in peius im Widerspruchsverfahren // Juristische Arbeitsblätter. 2002. Heft 7. С. 567).

ДОПУСТИМОСТЬ «ПОВОРОТА К ХУДШЕМУ»

«Поворот к худшему» допускается при наличии в совокупности двух характеризующих его условий:

- при изменении акта в пределах предмета обжалования (если обжалуется часть акта – только в этой части);
- на стадии обжалования не допускается принятие дополнительных самостоятельных распоряжений в отрыве от предмета спора и предмета акта, выходящих за рамки последних.

тается «поворотом к худшему». «Поворот к худшему» не касается также актов в пользу третьих лиц, поскольку здесь имеет место столкновение противоположных интересов, и любое решение, изменяющее первоначальное положение вещей, будет «поворотом к худшему» для одной из сторон.

«Поворот к худшему» однозначно применяется, когда соответствующая возможность прямо предусмотрена специальным законом. В остальных случаях споры о его допустимости в Германии не закончены до сих пор.

Вместе с тем названные условия, при которых «поворот к худшему» допустим, на взгляд автора, могли бы быть восприняты российской юридической наукой и практикой.

«За» и «против»

Ряд немецких ученых отрицает саму возможность осуществления «поворота к худшему»² на том основании, что это явление расходится со смыслом и целью процедуры досудебного обжалования административных актов³. Кроме того, риск возможного ухудшения своего положения может удержать гражданина (юридическое лицо) от подачи жалобы, что ведет к фактическому ограничению гарантии правовой защиты, предусмотренной статьей 19 [IV] Основного закона ФРГ.

Нетрудно заметить, что ВАС РФ в указанном Постановлении руководствовался схожей логикой, когда указывал, что возможность «поворота к худшему» «создала бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него решения».

Однако ряд факторов в немецком праве говорит в пользу существования рассмотренного явления.

Прежде всего, исследователями отмечается, что в этой ситуации недовольный содержанием принятого административного акта гражданин первым выказал

¹ См., например: Schenke W.-R. Verwaltungsprozessrecht. 10. Aufl. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2005. С. 237; Kopp O., Schenke W.-R. Kommentar zum Verwaltungsgerichtsordnung. 15. Aufl. München: C.H. Beck Verlag, 2007. С. 823; Gersdorf H. Verwaltungsprozessrecht. 3. Aufl. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2006. С. 141.

² См.: Ule C.H. Verwaltungsverfahrensrecht: ein Lehrbuch für Studium und Praxis / C.H. Ule, H.-W. Laubinger. 4. Aufl. – Köln; Berlin; Bonn; München: Carl Hezmanns Verlag KG, 1995. С. 468.

³ См.: § 69 и др. Положения об административном судопроизводстве Германии (Verwaltungsgerichtsordnung, VwGO), в особенности § 71 и 72 (обжалуемые акты могут быть только отменены или изменены в пользу заявителя).

сомнения в его действительности, пожелав изменить положение вещей. Поэтому он должен считаться с тем, что другая сторона в процессе (административный орган) также может воспользоваться определенными правовыми средствами⁴.

В качестве аргумента, хотя и достаточно спорного, в пользу возможности «поворота к худшему» приводит норма § 79 [II] Положения об административном судопроизводстве (Verwaltungsgerichtsordnung, VwGO), которая предусматривает возможность подачи так называемого «изолированного» иска в суд только против решения по жалобе, но не против исходного акта⁵. Кстати говоря, российское процессуальное законодательство также не исключает возможность самостоятельного обжалования решения только вышестоящего налогового органа, тем самым законодатель допускает принципиальную возможность ухудшения первоначального положения заявителя, гарантируя ему при этом право на судебную защиту в любом случае.

Текст указанной нормы VwGO говорит об обжаловании решения вышестоящего органа, которое содержит «самостоятельное дополнительное отягчающее решение», не устраивающее заинтересованных лиц. Разумеется, до применения данного аргумента в конкретном деле необходимо изучить обстоятельства дела на предмет соблюдения условий допустимости «поворота к худшему».

Более убедительно о возможности «поворота к худшему» свидетельствует принцип действия административной системы в строгом соответствии с законом (ст. 20 [III] Основного закона ФРГ), которая содержательно практически идентична норме второй части ст. 15 Конституции РФ). В этом случае логично было бы допустить изменение акта не только в сторону улучшения, но и в сторону ухудшения (если такое изменение приведет неправомерный акт в соответствие с нормами права).

Этому аргументу созвучна позиция, отстаивающая допустимость «поворота к худшему» с точки зрения функций самой процедуры досудебного обжалования

ФУНКЦИИ ПРОЦЕДУРЫ ДОСУДЕБНОГО ОБЖАЛОВАНИЯ

В теории и практике Германии выделяют три функции процедуры досудебного обжалования административных актов: правозащитную, административного самоконтроля и разгрузки судов.

Справедливым будет предположение, что аналогичная процедура, предусмотренная гл. 20 НК РФ, преследует те же цели.

административных актов (см. текст на полях, с. 80). Отрицается ведущая роль правозащитной функции, указывается на цель административного самоконтроля и тем самым оправдывается возможность исправлять неправовые и нецелесообразные акты, принятые не в пользу заявителя, внутри административной системы⁶.

Судебная практика Германии исходит из возможности «поворота к худшему» при соблюдении определенных ограничений, устанавливаемых законами земель, а также принципов добросовестности и защиты доверия. Тем не менее как в немецком, так и в российском праве при применении «поворота к худшему» каждый раз возникает проблема правового основания для его осуществления. Деятельность органов управления в Германии, основанная на преимуществе (Vorrang) и оговорке (Vorbehalt) закона⁷, должна не только не противоречить законодательству, но и основываться на прямом указании на возможность такого действия в законе.

Правовым основанием «поворота к худшему», по общему мнению, не могут являться нормы, регулирующие порядок подачи и рассмотрения административной жалобы (§ 68 и последующие VwGO, как и ст. 101.2, 139–141 НК РФ). В то же время это не единственные нормы, которые регулируют проведение досудебного обжалования в Германии. Применению в данном случае подлежат положения § 79 Закона об административных процедурах Германии (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVfG). В качестве правового основания для «поворота к худшему» указываются и применяемые по аналогии § 48 и 49 VwVfG, допускающие отмену неправомερных и отзыв правомερных актов при определенных условиях даже в случае, если они были приняты в пользу заинтересованного лица. Эти нормы допускают последующее изменение к худшему изначального положения дел, хоть и не непременно в рамках досудебного обжалования.

Такая позиция не бесспорна, поскольку указанные нормы VwVfG говорят о частном случае ухудшения положения лица (лишение ранее предоставленных благ),

⁴ См.: Wolff H.J. Verwaltungsrecht: ein Studienbuch: Band 2 / H.J. Wolff, O. Bachof, R. Stober, W. Kluth, A. Peilert. 6. Aufl. München: C.H. Beck Verlag, 2000. С. 444; Meister J. Die Reformatio in peius im Widerspruchsverfahren // Juristische Arbeitsblätter. 2002. Heft 7. С. 569.

⁵ См.: Bosch E., Schmidt J. Praktische Einführung in das verwaltungsgerichtliche Verfahren. 8. Aufl. Verlag W. Kohlhammer, 2004. С. 197.

⁶ См.: OVG Koblenz Urteil vom 02.10.1991 in: Schröder M. Reformatio in peius durch Rechtsausschüsse // Neue Zeitschrift für Verwaltung. 2005. Heft 9. С. 1029.

⁷ См.: Maurer H. Allgemeines Verwaltungsrecht. 16. Aufl. München: C.H. Beck Verlag, 2006. С. 115.

не имеющем отношения к проблеме «поворота к худшему». Применение этих норм по аналогии к актам, уже содержащим неблагоприятные для гражданина предписания, видится неправомерным и выходящим за пределы допустимости аналогии закона.

Некоторые исследователи, говоря о невозможности применения по аналогии § 48 и 49 VwVfG, указывают на конституционный принцип защиты доверия, при использовании которого обычно отпадают любые основания для «поворота к худшему» со стороны вышестоящего органа.

Наиболее же логичным аргументом в пользу «поворота к худшему», актуальным и для России, являются нормы о необходимости соответствия административных актов действующему законодательству и конституции государства.

Еще одна составляющая проблемы «поворота к худшему» – наличие полномочий для принятия такого решения у вышестоящего органа. Национальное законодательство может и не наделить его соответствующей компетенцией именно в той области, в которой принят оспариваемый акт. Однако для российского налогоплательщика этот аспект имеет лишь теоретический интерес, так как в системе налоговых органов вопрос о предметной компетенции вышестоящего органа не особо актуален, учитывая положения статьи 1 Федерального закона от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», Налогового кодекса РФ и отдельных подзаконных актов в области налогообложения⁸.

Российские законы и новая практика

В России специалисты в сфере административного права, к сожалению, не уделяют этой проблеме достаточно внимания. Современные авторы, со ссылкой на работы М.Д. Загряцкого почти вековой давности, говорят о недопустимости «поворота к худшему», так как это

ПРИНЦИП ОГОВОРКИ В НЕМЕЦКОМ ПРАВЕ

Принцип оговорки закона в немецком праве подразумевает обязательность прямого указания в законе на возможность осуществления административным органом определенных действий. С большой долей вероятности можно утверждать, что по содержанию это аналог общеразрешительного метода правового регулирования в российской теории права (все, что не разрешено, – запрещено), то есть принцип осуществления действий только на основании закона.

противоречит правозащитной конструкции и предназначению поданной в административном порядке жалобы⁹. Аргументация в целом совпадает с приведенными выше доводами немецких ученых. По-видимому, такой подход базируется на аналогии с уголовно-процессуальным и административно-деликтным правом, где существует прямой законодательный запрет «поворота к худшему» применительно к юридической ответственности. Примечательно, что один из проектов российского закона «Об административных процедурах»¹⁰ (ст. 77) содержит полномочие вышестоящего органа принять новое решение взамен исходного, но прямо запрещает ухудшение положения заявителя в результате рассмотрения жалобы.

Если обратиться к нормам налогового законодательства, становится очевидно, что положения статьи 140 НК РФ схожи с описанными нормами немецкого законодательства и допускают принятие вышестоящим органом нового решения вместо исходного акта. Казалось бы, можно сделать вывод о том, что новое решение может отличаться от первоначального и в худшую сторону. Однако, практика не дает оснований для столь однозначного вывода.

Анализируя Постановление Президиума ВАС РФ, нельзя не отметить недостаточную аргументацию его мотивировочной части¹¹: принятие вышестоящим налоговым органом решения, ухудшающего положение налогоплательщика, создает препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него решения, а также фактически означает осуществление контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа вне процедуры, определенной законодательством.

К сожалению, судьями Президиума ВАС РФ не было учтено соотношение упоминавшихся функций досудебного обжалования решений о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. Поставив во главу угла принцип правовой защиты налогоплательщика,

⁸ См., например: Положение об управлении Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации (утв. Приказом Минфина России от 09.08.2005 № 101н).

⁹ См.: Тростяк С.С. Административный порядок обжалования неправомерных действий и решений государственных органов и должностных лиц, нарушающих права и законные интересы налогоплательщика – физического лица // Финансовое право. 2007. № 8. С. 20.

¹⁰ См.: Проект Федерального закона «Об административных процедурах» (автор – В.В. Похмелькин). – URL: <http://asozd.duma.gov.ru/rk/dz.nsf/ByID/19B9B0149A2864F6432571B005DFB80?OpenDocument> (дата обращения: 28.01.2010).

¹¹ Аргументы Президиума ВАС РФ в точности повторяют выводы тройки судей, принявших Определение от 29.05.2009 № ВАС-5172/09 о передаче дела в Президиум.

судьи оставили без внимания принцип административно-го самоконтроля, закрепленный в части 2 статьи 15 Конституции РФ, статье 32 НК РФ и статьях 3, 9 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации».

Учитывая применимость в России условий допустимости «поворота к худшему», становится очевидным, что в рассмотренном Президиумом ВАС РФ деле налогоплательщик имел возможность высказать свои доводы и сполна воспользоваться правом на защиту при рассмотрении материалов выездной налоговой проверки нижестоящим налоговым органом.

В свою очередь, возможность «поворота к худшему» в налоговых отношениях логично должна предполагаться в рамках предмета обжалования – например, в случае допущения нижестоящим налоговым органом арифметической ошибки либо опечатки.

Если же вышестоящий налоговый орган производит, скажем, доначисления по налогу, который вообще не проверялся принявшим обжалуемое решение органом, то этот случай нельзя отнести к допустимому «повороту к худшему», так как имеет место самостоятельное отягчающее решение, принятое, как было указано Президиумом ВАС РФ, вне рамок надлежащей процедуры.

Судьи Президиума, делая вывод об абсолютной недопустимости любого ухудшения положения налогоплательщика, связанного с взысканием с него дополнительных налоговых платежей, к сожалению, не указали на возможные существенные отличия различных конкретных ситуаций. И хотя полный и развернутый анализ рассматриваемой проблемы с четкими выводами не мог содержаться в Постановлении Президиума ВАС РФ по конкретному делу, сделанный вывод все же нуждался, на наш взгляд, в более подробном обосновании.

Так, одним из видов ухудшения положения налогоплательщика с таким же успехом может быть изменение мотивировки решения о привлечении к налоговой

**В НК РФ
ОТСУТСТВУЕТ
НОРМА,
ЗАПРЕЩАЮЩАЯ
УХУДШЕНИЕ
ПОЛОЖЕНИЯ ЛИЦА
ПРИ ПЕРЕСМОТРЕ
ПРИНЯТОГО
В ОТНОШЕНИИ
НЕГО РЕШЕНИЯ**

ответственности или приведение абсолютно новых доводов и доказательств. Данные основания в Постановлении отражены не были, но подобные действия налогового органа тоже «создают препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации права на обжалование». В немецком праве такая ситуация не охватывается «поворотом к худшему» и не допускается.

Учитывая российские традиции применения правовых позиций высших судов, можно ожидать появления в судебной практике выводов о том, что все иные формы изменения решений нижестоящих органов, не влекущие дополнительных налоговых начислений, обоснованны и правомерны.

Что дальше

Итак, ключевой проблемой при рассмотрении «поворота к худшему» является отсутствие упоминания его допустимости в законодательстве. Решение подобного вопроса исключительно с помощью судебной практики допустимо, но лишь как экстренная мера, и все же требует вмешательства законодателя.

Отсутствие в законе регулирования «поворота к худшему» в процедуре рассмотрения жалоб налогоплательщиков наряду со скудной формулировкой позиции Президиума ВАС РФ вряд ли приведет к однозначному и взвешенному решению этого вопроса.

По какому пути пойдет судебная практика, применяя позицию ВАС РФ, покажет время, однако уже сейчас очевидно, что универсальная формула решения актуальной проблемы «поворота к худшему» пока не найдена, причем не только в нашей стране.

[Ключевые слова: «обязанность налогоплательщика» – «привлечение к налоговой ответственности» – «Германия» – «полномочия налогового органа»]