

# Особенности досудебного порядка обжалования актов налоговых органов

**Сергей Владимирович ШВАКИН,**

адвокат (г. Москва)

**Акты налоговых органов, а также действия (бездействие) их должностных лиц могут быть обжалованы организациями и индивидуальными предпринимателями в арбитражном суде. Однако с 01.01.2009 будет введена обязательная досудебная процедура обжалования в административном порядке. Ее процессуальные аспекты разработаны далеко не столь тщательно, как в процедуре судебного обжалования. В результате можно говорить о значительном ухудшении положения налогоплательщиков.**

Статья 198 АПК РФ предоставляет организациям и индивидуальным предпринимателям право обжаловать в арбитражном суде ненормативные правовые акты, незаконные решения и действия (бездействие) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, если заявитель полагает, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают его права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают какие-либо обязанности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Это право налогоплательщиков закреплено также ст. 137 и 138 НК РФ, в силу которых каж-

дое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

Однако Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров» (в редак-

ции Федерального закона от 30.11.2006 № 268-ФЗ) в числе прочих была введена ст. 101.2 «Порядок обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» НК РФ, в соответствии с которой решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в суде только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

В связи с этим возникает закономерный вопрос: с какой целью законодатель внес такие изменения в НК РФ?

Ответ можно найти в *Пояснительной записке к статистическому отчету о работе арбитражных судов Российской Федерации в 2007 году*<sup>1</sup>, в которой указывается, что продолжающаяся тенденция к снижению числа поступающих в суды заявлений связана (как и в предыдущий отчетный период) с действием Федерального закона от 04.11.2005 № 137-ФЗ.

Действительно, согласно статистическим показателям «О работе арбитражных судов Российской Федерации в 2007 году»<sup>2</sup> на рассмотрение в арбитражные суды в 2007 г. поступило 953 045 исковых заявлений, что на 11,8% меньше, чем в 2006 г.

<sup>1</sup> С официальными данными статистики можно ознакомиться на сайте Высшего Арбитражного Суда РФ по адресу <http://www.arbitr.ru/news/totals/index.htm>.

<sup>2</sup> См. там же.

Из общего количества дел, возникающих из административных правоотношений, связанных с применением налогового законодательства, в 2004 г. было рассмотрено 350 391 дело, в 2005 г. — 425 236 дел (на 21,4% больше по сравнению с 2004 г.), в 2006 г. — 267 195 дел (на 37,2% меньше по сравнению с 2005 г.), в 2007 г. — 115 031 дело (на 56,9% меньше по сравнению с 2006 г.).

В то же время среди них наблюдается устойчивый рост количества дел об оспаривании ненормативных правовых актов: в 2004 г. их число составило 42 038 дел, в 2005 г. — 48 369, в 2006 г. — 56 816, в 2007 г. — 60 135.

В *Пояснительной записке к статистическому отчету о работе арбитражных судов Российской Федерации в 2007 году* также отмечено, что в 2007 г. продолжилось уменьшение числа дел по экономическим спорам, возникающим из административных правоотношений. Их количество в отчетном периоде сократилось на 32,2%. Удельный вес этих дел в общем количестве рассмотренных дел также снизился: с 59,8 до 49,1%. Это вызвано, прежде всего, уменьшением числа дел, связанных с применением налогового законодательства, а именно дел о взыскании обязательных платежей и санкций налоговыми органами. По сравнению с 2006 г. количество названных дел уменьшилось более чем в четыре раза: 2006 г. — 201 654 дела, 2007 г. — 45 503 дела. Это объясняется изменением норм налогового законодательства в части взыскания обязательных платежей и санкций.

С другой стороны, за 2007 г. увеличилось количество рассмотренных дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий государственных органов, органов местного самоуправления и иных органов, должностных лиц с 89 066 дел

в 2006 г. до 98 091 дела в 2007 г., или на 10,1%. **В их числе дела об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов составляют 60 135 дел, или 61,3% (2006 г. — 56 816, или 63,7% дел). Причем требования по 76% указанных дел арбитражными судами были удовлетворены.**

Также продолжился рост количества дел, связанных с применением норм Кодекса РФ об административных правонарушениях. В той же *Пояснительной записке к статистическому отчету о работе арбитражных судов Российской Федерации в 2007 году* указано: «по сравнению с 2006 г. число названных дел выросло на 39,7%. При этом дела об оспаривании решений административных органов о привлечении к административной ответственности увеличились на 34,2% (2006 г. — 30 192 дела, 2007 г. — 40 512 дел), а дела о привлечении к административной ответственности — на 45,4% (2006 г. — 29 000 дел, 2007 г. — 42 154 дела). **Среди дел об оспаривании решений административных органов о привлечении к административной ответственности почти треть (12 855 или 31,7%) составляют дела об оспаривании решений налоговых органов. В 52,0% случаев заявленные требования по этим делам были удовлетворены.**

Следует очевидный вывод: общее количество дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и дел об оспаривании решений налоговых органов постоянно возрастает, и в большинстве случаев заявленные требования налогоплательщиков удовлетворяются. Это напрямую отражает качество работы, проводимой сотрудниками налоговых органов.

Видимо, в том числе и по этой причине, «головную боль» по разбору подобных дел было

решено переложить на плечи самих налоговых органов как инициаторов возникающих правоотношений с целью уменьшить нагрузку на судебную систему путем введения обязательной досудебной процедуры.

### Новый порядок обжалования

В результате с 01.01.2009 вступает в силу новый порядок обжалования решений налоговых органов. Как уже было отмечено выше, в соответствии с п. 5 ст. 101.2 НК РФ **решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения** может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется с того дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу. Это положение было закреплено п. 75 ст. 1 и п. 16 ст. 7 Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ.

Таким образом, законодатель, ограничивая права налогоплательщиков, последовательно расширяет возможности налоговых органов. Так, с 01.01.2007 Налоговым кодексом РФ (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ) впервые был введен единый безакцептный порядок взыскания штрафов, пеней и недоимок, согласно которому налоговые органы вправе списывать любую сумму со счета налогоплательщика, а с 01.01.2009 уменьшаются возможности налогоплательщиков по оспариванию данных решений налоговых органов.

До 01.01.2009 налогоплательщики еще имеют право обжаловать решение о привлече-

нии к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения одновременно в вышестоящий орган и в суд в соответствии с п. 1 ст. 138 НК РФ.

Напомним, что в соответствии с п. 2 ст. 138 НК РФ судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

Кроме того, необходимо заметить, что постановлением Президиума ВАС РФ от 04.10.2005 № 7445/05 было разъяснено, что налогоплательщик вправе оспорить нормативный правовой акт, принятый налоговым органом, несмотря на то, что у него имеется возможность оспорить в судебном порядке конкретные действия налоговых органов, основанные на положениях такого акта.

Следовательно, в случае обращения организации или индивидуального предпринимателя с заявлением непосредственно в арбитражный суд при оспаривании «решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» арбитражный суд, начиная с 01.01.2009, будет оставлять такое заявление без рассмотрения, указав, что истцом (заявителем) не соблюден претензионный или иной досудебный порядок урегулирования спора с ответчиком в соответствии с ч. 2 ст. 148 АПК РФ.

Однако без соблюдения досудебного порядка **по-прежнему можно будет обжаловать в суд такие акты налоговых органов, как отказ в применении налоговых вычетов; отказ в зачете или возврате излишне уплаченного (взысканного) налога; решение об**

**аресте имущества организации; решение о приостановлении операций по банковским счетам и др.**

Таким образом, с 01.01.2009 налогоплательщик при обжаловании актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц может воспользоваться **двумя законодательно установленными способами досудебного обжалования.**

#### Апелляционная жалоба

В апелляционном порядке обжалуется только решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, не вступившее в силу.

Апелляционная жалоба согласно п. 2 ст. 139 НК РФ подается до момента вступления в силу обжалуемого решения. При этом необходимо помнить, что в соответствии с п. 9 ст. 101 НК РФ такое решение вступает в силу по истечении 10-ти дней со дня вручения этого решения лицу (его представителю), в отношении которого оно было вынесено.

Пунктом 2 ст. 101.2 НК РФ предусмотрено два варианта вступления обжалованного в апелляционном порядке решения в силу:

1) если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, не отменит решения нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом;

2) если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, изменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа (с учетом внесенных изменений) вступает в силу с даты при-

нятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

По итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган в соответствии с п. 2 ст. 140 НК РФ вправе:

1) оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу – без удовлетворения;

2) отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;

3) отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

Обжаловать решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в судебном порядке, как уже было указано выше, возможно только после обжалования в вышестоящем налоговом органе.

#### Прочие жалобы

В соответствии с п. 1 ст. 139 НК РФ жалоба подается в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа:

1) на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица;

2) на вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке.

Жалоба в соответствии с п. 2 ст. 139 НК РФ подается в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), если иное не предусмотрено НК РФ, в течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. К жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы.

Жалоба на вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, подается в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения.

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи такой жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Согласно п. 2 ст. 140 НК РФ по итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу.

Таким образом, в инспекции ФНС России направляются жалобы на действия (бездействие) должностных лиц инспекции ФНС России (кроме начальника инспекции, заместителя начальника инспекции).

**В управления ФНС России по субъекту Российской Федерации** направляются:

1) жалобы на действия (бездействие) начальника (заместителя начальника) инспекций ФНС России по районам, районам в городах, городам

без районного деления, инспекций ФНС России межрайонного уровня;

2) на акты ненормативного характера инспекций ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекций ФНС России межрайонного уровня;

3) на действия (бездействие) должностных лиц Управления ФНС России по субъекту Российской Федерации (кроме заместителя руководителя, руководителя налогового органа).

**В Федеральную налоговую службу** направляются:

1) жалобы на действия (бездействие) руководителя (заместителя руководителя) Управления ФНС России по субъекту РФ, начальника (заместителя начальника) Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам;

2) на акты ненормативного характера Управления ФНС России по субъекту РФ, Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам;

3) на действия (бездействие) должностных лиц Федеральной налоговой службы.

**Апелляционная жалоба** на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается **через налоговый орган**, вынесший соответствующее решение.

Однако процессуальный порядок рассмотрения жалоб, в том числе апелляционных, действующим налоговым законодательством практически не регулирован по сравнению с нормами АПК РФ.

Таким образом, **налогоплательщики (организации и индивидуальные предприниматели) сознательно поставлены законодателем в положение, заведомо ухуд-**

**шающее их процессуальный статус, поскольку они в течение всего времени досудебной процедуры не могут воспользоваться всеми способами защиты своих интересов, предусмотренными АПК РФ.**

Первая попытка исправить положение была предпринята в 2001 г. МНС России, которое в Письме от 05.04.2001 № ВП-6-18/274 в целях упорядочения работы налоговых органов РФ по рассмотрению жалоб налогоплательщиков в соответствии со ст. 140 НК РФ разъяснило некоторые процедурные вопросы, такие как: порядок и основания оставления жалобы налогоплательщика без рассмотрения; требования к форме и содержанию принятого по жалобе решения; порядок назначения дополнительной проверки и возможность приостановления действия обжалуемого решения.

Примечательно, что в п. 5 данного Письма было указано: решение о приостановлении исполнения обжалуемого налогоплательщиком решения в порядке ст. 141 НК должно приниматься в исключительных случаях при наличии достаточных документально подтвержденных оснований.

К сожалению, суды согласны с этой логикой. В качестве примера можно привести п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13.08.2004 № 83 «О некоторых вопросах, связанных с применением части 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации», в котором говорится, что недопустимо приостановление действия актов, решений государственных и иных контролирующих органов, если есть основания полагать, что приостановление действия акта, решения может нарушить баланс интересов заявителя и интересов третьих лиц, публичных интересов, а также может повлечь за собой утрату возможности исполнения оспа-

риваемого акта, решения при отказе в удовлетворении требования заявителя по существу спора.

Можно с уверенностью говорить о том, что законодатель, увеличив сроки обжалования «решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» путем добавления обязательной досудебной процедуры обжалования, одновременно уменьшил количество случаев, когда можно приостановить действие подобных решений.

Учитывая, что Письмо МНС России от 05.04.2001 № ВП-6-18/274 регулировало отношения между налоговыми органами и налогоплательщиками не в достаточной мере, Приказом МНС России от 17.08.2001 № БГ-З-14/290 был утвержден «*Регламент рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке*».

Названные документы МНС России в силу ст. 1 НК РФ (согласно которой законодательство РФ о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах) не относятся к актам законодательства о налогах и сборах и не являются обязательными для налогоплательщиков, но являются обязательными для исполнения налоговыми органами.

Помимо прочего, вышеуказанные документы устанавливают дополнительные правила принятия и рассмотрения жалоб в досудебном порядке. Например, одним из оснований оставления жалобы налогоплательщика без рассмотрения согласно подп. б п. 3.1 «*Регламента рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке*» является «отсутствие указаний на предмет обжалования и обоснования заявляемых требований».

Несмотря на то что в налоговом законодательстве не со-

держится определения понятий «предмет обжалования» и «обоснование заявленных требований», сотрудник налогового органа зачастую может отказать налогоплательщику в принятии жалобы, ссылаясь на это основание.

Кроме того, в п. 6.2 вышеуказанного Регламента указывается, что жалоба подлежит направлению в нижестоящий налоговый орган на заключение. В запросе может содержаться требование представить копии документов, необходимых для рассмотрения жалобы.

Обычно это приводит к тому, что в вышестоящий налоговый орган поступает не заключение, а обоснование, по каким причинам необходимо отказать тому или иному налогоплательщику. После получения такого «заключения» вышестоящему налоговому органу остается только дополнить его доводами против налогоплательщика перед тем, как дело перейдет на рассмотрение суда. Это напоминает работу над ошибками.

Если речь идет о налогоплательщике, в отношении которого решение уже вступило в силу, то к моменту, когда суд примет к производству соответствующее исковое заявление, решение уже будет с большой долей вероятности исполнено.

### **Проблема сроков**

Обжалование актов налогового органа, действий или бездействия его должностного лица (в том числе в апелляционном порядке) зачастую занимает много времени, и налогоплательщик может оказаться в ситуации, когда пропущен процессуальный срок обжалования в суде.

В соответствии с ч. 4 ст. 198 АПК РФ заявление о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконных решений и действий (бездействия) государственных

органов и должностных лиц может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Конечно, лицо может обратиться с ходатайством о восстановлении пропущенного срока, но в решении этого вопроса на сегодняшний день позиция судов неоднозначна, поскольку законодательно не закреплено понятие «уважительная причина пропуска процессуального срока».

Например, ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 04.03.2005 по делу № А56-22054/04 указал, что при рассмотрении дела по заявлению общества о признании недействительным решения налоговой инспекции об отказе обществу в возмещении НДС по экспорту суд правомерно восстановил пропущенный обществом срок на обжалование указанного решения, принимая во внимание то обстоятельство, что общество до обращения в арбитражный суд с настоящим заявлением принимало меры для внесудебной защиты своих прав, а также учитывая позицию Европейского суда по правам человека о недопустимости чрезмерных преград к судебной защите. Как следует из материалов дела, в марте 2004 г. общество на основании ст. 137–139 НК РФ воспользовалось правом на обжалование решения инспекции в вышестоящий налоговый орган.

Существует также противоположная позиция судов. Так, ФАС Московского округа в постановлении от 07.02.2006 № КА-А40/158-06 сослался на то, что заявление о признании недействительным ненормативного акта государственного

органа может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом. Рассматривая заявление организации о восстановлении срока на подачу заявления, суд указал, что обжалование решения инспекции в вышестоящий налоговый орган не может быть признано уважительной причиной пропуска срока на подачу заявления в суд, поскольку подача жалобы в вышестоящий орган не исключает права на одновременную подачу заявления в суд.

Свою позицию по данному вопросу выразил также Президиум ВАС РФ в постановлении от 20.11.2007 № 8815/07. Он направил на новое рассмотрение дело по заявлению о признании частично недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за неполную уплату НДС, так как, отказывая в восстановлении пропущенного срока, суды неправомочно определили момент истечения срока для обращения в арбитражный суд и в связи с этим при решении вопроса об уважительности причин пропуска срока не учли как его продолжительность, так и конкретные причины его пропуска. Президиум ВАС РФ указал, что процессуальный срок в случаях рассмотрения дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц подлежит применению с учетом положений НК РФ. Согласно ст. 138 НК РФ акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному

лицу) или в суд. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

В соответствии с п. 2 ст. 139 НК РФ жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается, если иное не предусмотрено Кодексом, в течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав.

Статьей 140 НК РФ определено, что жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) в срок не позднее одного месяца со дня ее получения.

Вывод судов об отсутствии препятствий для обращения в суд одновременно с подачей жалобы в вышестоящий налоговый орган фактически лишает налогоплательщика права, закрепленного ст. 138 НК РФ, на оспаривание ненормативного правового акта инспекции в судебном порядке после обращения с жалобой в вышестоящий налоговый орган.

Нормы АПК РФ, устанавливающие срок для обращения в суд за защитой нарушенного права, не должны рассматриваться как препятствующие реализации права на использование внесудебных процедур разрешения налоговых споров.

Арбитражные суды, отказывая обществу в удовлетворении заявления, не учли, что оно, воспользовавшись правом, предусмотренным ст. 138 НК РФ, обратилось в вышестоящий налоговый орган с жалобой в срок, указанный в ст. 139 НК РФ.

В нарушение ст. 140 НК РФ вышестоящий налоговый орган не дал обществу письменный ответ на жалобу в течение месяца.

Следовательно, срок, предусмотренный ч. 4 ст. 198 АПК РФ, должен исчисляться с мо-

мента истечения срока для рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом.

Однако с 01.01.2009 вступает в силу положение, что жалоба на вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, подается в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения. К этому сроку необходимо добавить сроки рассмотрения жалобы самим налоговым органом, а затем процессуальные сроки рассмотрения дела арбитражным судом.

Таким образом, получить на руки решение, вступившее в законную силу, смогут только самые стойкие налогоплательщики. Возможно, в том числе и на это рассчитывал законодатель, вводя изменения в НК РФ, поскольку это гарантированно приведет к уменьшению количества выигранных у налоговых органов судебных дел.

## Выводы

В конечном итоге юридическое или физическое лицо при обжаловании акта налогового органа, действий (бездействия) его должностного лица в любом случае будет попадать в вышестоящий налоговый орган.

Итак, законодатель, введя обязательный досудебный порядок для обжалования решений налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, фактически вынудил налогоплательщиков обращаться с жалобами на налоговый орган в налоговый орган.

Таким образом, налогоплательщикам не стоит обнадеваться, что вышестоящий налоговый орган примет их сторону, поскольку вся система налоговых органов выполняет одни и те же задачи по сбору налогов.