

Научная статья

УДК 347.73

DOI 10.17150/1819-0928.2023.24(3).332-336

EDN PUFVRT



Способы защиты прав налогоплательщиков: проблемы налогово-правовой регламентации

Наталья Викторовна Васильева

Байкальский государственный университет, Иркутск, Россия
nativi@yandex.ru, <https://orcid.org/0000-0001-6522-6383>

АННОТАЦИЯ

В статье исследуется регулирование института защиты прав налогоплательщиков в налоговом праве. Автором акцентируется внимание на проблеме баланса публичных и частных интересов в налоговой сфере. Приоритет защиты публичных интересов, имманентно присущий налоговому праву как публичной отрасли права, по мнению автора статьи, накладывает особенности на закрепление способов защиты прав налогоплательщиков и их реализацию. В статье рассматривается самозащита прав в налоговой сфере, приведены проблемы ее реализации. Подробно рассмотрена юрисдикционная защита прав налогоплательщиков в рамках обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц. Акцентировано внимание на обязательности административной преюдиции, пробелах регламентации процедуры и сроков производства по делу о налоговом правонарушении. Проведенное исследование позволило прийти к выводам о необходимости совершенствования регулирования в сфере защиты прав налогоплательщиков.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА

защита прав налогоплательщиков, самозащита, обжалование актов налоговых органов, административная преюдиция, решение о привлечении к ответственности, производство по делу

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ

Васильева Н.В. Способы защиты прав налогоплательщиков: проблемы налогово-правовой регламентации // Академический юридический журнал. 2023. Т. 24, № 3. С. 332–336. DOI 10.17150/1819-0928.2023.24(3).332-336. EDN PUFVRT

Original article

Ways to protect the taxpayers' rights: problems of tax-legal regulation

Natalya V. Vasiljeva

Baikal State University, Irkutsk, Russia
nativi@yandex.ru, <https://orcid.org/0000-0001-6522-6383>

ABSTRACT

The article examines the regulation of the institution of protection of taxpayers' rights in tax law. The author focuses on the problem of the balance of public and private interests in the tax sphere. The priority of protecting public interests, inherent in tax law as a public branch of law, in the opinion of the author, imposes features on the consolidation of ways to protect the rights of taxpayers and their implementation. The article discusses the self-protection of rights in the tax sphere, presents the problems of its implementation. It also describes in detail the jurisdictional protection of taxpayers' rights in the framework of appealing acts of tax authorities and actions (omission) of their officials. The author highlights the mandatory nature of the administrative prejudice, gaps in the regulation of the procedure and the timing of proceedings in the case of a tax offense. The conducted research allowed to make the conclusion about the improvement of regulation in the field of protection of taxpayers' rights.

KEYWORDS

protection of taxpayers' rights, self-defense, appeal against acts of tax authorities, administrative prejudice, decision to prosecute, proceedings

FOR CITATION

Vasiljeva N.V. Ways to protect the taxpayers' rights: problems of tax-legal regulation. *Akademicheskii juridicheskii zhurnal = Academic Law Journal*. 2023;24(3):332–336. (In Russian). DOI 10.17150/1819-0928.2023.24(3).332-336. EDN PUFVRT

© Васильева Н.В., 2023

Налоговое право, являясь публичной отраслью права, стоит на страже публичных интересов. Во главе угла налогово-правового регулирования – защита интересов бюджета в пополнении доходами за счет налогов, сборов и иных обязательных платежей. Вместе с тем приоритет публичных интересов в налогово-правовом регулировании [1, с. 20] не означает непризнание частных интересов налогоплательщиков и отрицание права на их защиту различными способами. Баланс публичных и частных интересов в налоговой сфере [2, с. 39] достигается, в том числе за счет применения налогоплательщиками различных способов защиты своих прав и интересов. Конституцией Российской Федерации¹ гарантируется право каждого «защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом». Данное право является неотъемлемым, и возможность его реализации не должна зависеть от отраслевого регулирования. Правоведами справедливо отмечается, что повышение роли налоговых платежей и их развитие обусловили бурное развитие налогового законодательства и необходимость выработки особых правовых механизмов государственной защиты интересов и прав налогоплательщиков и плательщиков сборов [3, с. 184].

Анализ действующего законодательства о налогах и сборах позволяет выявить, что формально налогоплательщики наделены возможностями применения разнообразных мер для восстановления их прав как в юрисдикционной, так и неюрисдикционной формах. При этом обращает на себя внимание, что, как правило, защита прав налогоплательщиков в юридической литературе сводится только к обжалованию актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц [4, с. 431; 5, с. 510]. Вместе с тем неюрисдикционная форма защиты – защита права самостоятельными действиями уполномоченного лица без обращения к уполномоченным органам [6, с. 243] – также возможна к применению в налогово-правовой сфере.

Подпунктом 11 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса Российской Федерации² (далее – НК РФ) закреплено право налогоплательщика не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных орга-

нов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам. Несомненно, данное право ограничено публичной природой налоговой обязанности, следствием которой является возложение бремени доказывания правомерности действий на налогоплательщика. Правом невыполнения неправомерных требований стóит пользоваться, если требование налогового органа заведомо неправомерно, поскольку невыполнение законных требований (незаконных только с точки зрения налогоплательщика) чревато негативными последствиями. Из примеров заведомо неправомерных требований налоговых органов можно отметить такие как требование доступа на территорию налогоплательщика вне рамок налоговой проверки и без предъявления документов, предусмотренных статьей 91 НК РФ; требование о предоставлении документов налогового учета, датированных ранее пяти лет назад; и др. В иных случаях необходимо пользоваться юрисдикционными формами защиты прав.

Самозащите прав в налоговой сфере способствуют и права налогоплательщиков на информацию, основным из которых НК РФ называет право на получение необходимой для исчисления и уплаты налогов информации, – о действующих обязательных платежах; о нормативных правовых актах, регламентирующих налоги, сборы и страховые взносы, в том числе о положениях законодательства о налогах и сборах о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц. Особо отмечено право получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения. Тесно связано с правом на получение информации право получать письменные разъяснения по вопросам применения федеральных, региональных и муниципальных нормативных правовых актов о налогах и сборах. Особое значение в плане самозащиты имеют разъясняющие письма Федеральной налоговой службы России, необходимость которых вызвана сложностью используемых налогово-правовых конструкций [7, с. 646]. Тем более что выполнение письменных разъяснений компетентных органов является основанием, исключающим вину лица в совершенном правонарушении, и, следовательно, освобождает от привлечения к ответственности.

Можно отметить и иные права налогоплательщиков, закрепленные в статье 21 НК РФ, направленные на осуществление самозащиты

¹ Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. : (ред. от 01 июля 2020 г.) // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://pravo.gov.ru>.

² Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

прав. В качестве таковых налогоплательщиками могут быть использованы право на осуществление сверки по произведенным платежам и получение акта такой сверки; право на представление налоговым органам пояснений, а также права, связанные с проведением контрольных мероприятий (право на присутствие при проведении выездной налоговой проверки; право на получение акта налоговой проверки, решений по ее результатам, налоговых уведомлений и требований и других документов; право на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки); право требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков, которые также могут способствовать самозащите нарушенного права.

Чаще налогоплательщики используют юрисдикционную форму защиты прав. Статья 22 НК РФ гарантирует налогоплательщикам административную и судебную защиту их прав и законных интересов. Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах предусматривает обжалование актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц как в административном (в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу), так и в судебном порядке.

Несомненно, наибольшие гарантии защиты нарушенных прав предоставляет судебный порядок, однако его применение налогоплательщиками существенным образом ограничено нормами НК РФ. Согласно пункту 2 статьи 138 НК РФ по общему правилу все акты налоговых органов ненормативного характера, а также действия (бездействие) их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган, т. е. установлена обязательная административная преюдиция. Единственное исключение, когда налогоплательщик может обратиться в суд, не имея на руках решение вышестоящего налогового органа по жалобе, — непринятие решения в установленные НК РФ сроки. В таком случае доказательством факта соблюдения преюдиции будет жалоба, поданная налогоплательщиком. И, конечно, напрямую в суд обжалуются решения Федеральной налоговой службы.

При наличии несомненных плюсов административного обжалования — сокращенных сроков, упрощенной процедуры (в сравнении с судебной) и отсутствием государственной по-

шлины — налогоплательщикам приходится решать множество вопросов, прежде всего, связанных с недостатками административных процедур, которые прописаны НК РФ схематично.

Наибольшие проблемы наблюдаются в регламентации производства по делу о налоговом правонарушении. Все правовое регулирование рассмотрения материалов и вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности сведено к нескольким статьям главы 14 НК РФ, в которых изложены порядок и сроки осуществления действий налоговых органов по рассмотрению вопроса о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, полномочия должностного лица налогового органа, уполномоченного на рассмотрение материалов, и права налогоплательщиков при рассмотрении материалов. При этом права налогоплательщика на защиту по сути сведены к праву участия в производстве по делу о налоговом правонарушении. НК РФ установлено, что налогоплательщик извещается о времени и месте рассмотрения материалов и наделяется правами участвовать в процессе их рассмотрения (как лично, так и через представителя), а также знакомиться со всеми материалами дела, включая материалы дополнительных мероприятий налогового контроля, если таковые проводились. При этом законодательство о налогах и сборах допускает возможность рассмотрения материалов и при неявке налогоплательщика. Согласно положениям пункта 2 статьи 101 НК РФ неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов. Необходимо отметить, что в практике деятельности налоговых органов вопросам надлежащего извещения и возможности явки налогоплательщика на административное рассмотрение материалов уделяется большое внимание. Как правило, явка налогоплательщика считается обязательной для вынесения решения о привлечении/отказе в привлечении к налоговой ответственности.

Прописана в НК РФ и последовательность действий должностного лица налогового органа. Перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу объявляется, кто рассматривает дело и материалы какой налоговой про-

верки подлежат рассмотрению, устанавливается факт явки лиц, приглашенных для участия в рассмотрении, проверяются полномочия представителя (при его наличии); лицам, участвующим в процедуре рассмотрения, разъясняются их права и обязанности.

Само рассмотрение материалов по существу также осуществляется последовательно. Сначала рассматривается позиция налогового органа, затем контрдоводы налогоплательщика, затем исследуются иные необходимые для дела доказательства.

Статьей 101 НК РФ установлено, что рассмотрение начинается с анализа акта налоговой проверки, а также иных мероприятий налогового контроля. Затем рассматриваются письменные возражения налогоплательщика. Их отсутствие не лишает его права давать свои объяснения лично. Затем исследуются иные представленные доказательства, в том числе ранее истребованные документы, представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного налогоплательщика, и документы, имеющиеся у налогового органа.

В НК РФ также обозначен круг вопросов, подлежащих разрешению должностным лицом налогового органа: оно должно установить, совершал ли налогоплательщик нарушение законодательства о налогах и сборах, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также выявить обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Обращает на себя внимание «схематичность» нормативного регулирования процедур административного обжалования, что, несмотря на ведение протокола рассмотрения материалов, вызывает трудности у налогоплательщиков в обжаловании соответствия решения о привлечении к ответственности результатам рассмотрения материалов проверки, так как решение по результатам рассмотрения материалов вынести в день их рассмотрения невозможно (необходимо время на его изготовление и оформление). Оглашение в день рассмотрения резолютивной части решения не предусмотрено.

Вызывают проблемы и установленные НК РФ сроки. Согласно положениям статьи 101

НК РФ акт налоговой проверки, другие материалы, а также представленные проверяемым лицом письменные возражения должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней. Причем 10 дней, по решению законодателя, должны включать в себя и изучение руководителем налогового органа материалов налоговой проверки (в том числе представленные налогоплательщиков возражения на акт налоговой проверки), и рассмотрение материалов налоговой проверки с участием налогоплательщика, и вынесение решения о привлечении к налоговой ответственности, и его изготовление. При этом не учитывается, что, как правило, налогоплательщик письменные возражения направляет в последний день отведенного ему для этого срока, а принятие решения не ограничивается оглашением в день рассмотрения материалов, для его изготовления в полном объеме также требуется определенное время. В результате чаще всего налоговые органы пользуются возможностью, закрепленной статьей 101 НК РФ, — о продлении сроков рассмотрения на один месяц.

Вызывает также нарекания срок, по истечении которого документы считаются полученными налогоплательщиком. Согласно НК РФ при вручении документов по почте они считаются полученными по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Зачастую срок обжалования начинается исчисляться до даты фактического извещения налогоплательщика или налогового агента о существенных обстоятельствах совершенного правонарушения. Решением обозначенной проблемы мог бы стать переход на электронный документооборот. Однако действующей редакцией НК РФ применение электронной формы направления актов налоговых проверок, решений о привлечении к налоговой ответственности не предусмотрено.

В заключение стоит отметить, что обеспечение должного уровня защиты прав налогоплательщиков достигается не столько закреплением основных прав, сколько регламентацией гарантий их реализации [8], к которым нужно отнести и закрепление обязанностей налоговых органов, и детальное урегулирование административных процедур. В связи с чем необходимо внесение изменений в НК РФ (уточнение и детализация процедурных норм при рассмотрении материалов проверки и, конечно же, уточнение сроков), что позволит в большей мере защитить нарушенные права налогоплательщиков.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Фесик П.Ю. Публичный интерес как правовая категория / П.Ю. Фесик – DOI 10.17150/1819-0928.2023.24(1).14-22. – EDN NNLZNR // Академический юридический журнал. – 2023. – Т. 24, № 1. – С. 14–22.
2. Голубитченко М.А. Досудебное урегулирование налоговых споров: перспективы в эпоху цифровизации / М.А. Голубитченко, И.С. Галанова // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». – 2022. – № 2. – С. 39–45.
3. Грачева Е.Ю. Доктрина науки финансового права: эволюционное развитие и современность / Е.Ю. Грачева, Л.Л. Арзуманова. – DOI 10.12737/jrp.2023.060. – EDN CGGILD // Журнал российского права. – 2023. – № 5. – С. 171–186.
4. Кустова М.В. Налоговое право России. Общая часть : учебник / М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева ; отв. ред. Н.А. Шевелева. Москва : Юрист, 2001. – 490 с. – EDN SBBKSB.
5. Налоговое право России : учебник / отв. ред. Ю.А. Крохина. – Москва : Норма, 2003. – 703 с.
6. Гражданское право : в 3 т. Т. 1. / под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. – Москва : Проспект, 2001. – 505 с.
7. Лазутина Д.В. Совершенствование налогового администрирования налога на доходы физических лиц / Д.В. Лазутина, Т.М. Ляпина. – DOI 10.17150/1993-3541.2015.25(4).645-650. – EDN UHBPWJ // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2015. – Т. 25, № 4. – С. 645–650.
8. Якимова Е.М. Осуществление государственного контроля в сфере защиты прав и свобод человека и гражданина: опыт России и Германии // Е.М. Якимова, С.А. Мышенко // Baikal Research Journal. – 2012. – № 5. – С. 20.

REFERENCES

1. Fesik P.Yu. Public Interest as a Legal Category. *Akademicheskii yuridicheskii zhurnal = Academic Law Journal*, 2023, vol. 24, no. 1, pp. 14–22. (In Russian). EDN: NNLZNR. DOI: 10.17150/1819-0928.2023.24(1).14-22.
2. Golubitchenko M.A., Galanova I.S. Pre-trial resolution of tax disputes: perspectives in the digital era. *Elektronnoe prilozhenie k Rossiiskomu yuridicheskomu zhurnalu = Electronic supplement to Russian juridical journal*, 2022, no. 2, pp. 39–45. (In Russian).
3. Gracheva E.Yu., Arzumanova L.L. The Doctrine of the Financial Law Science: Evolutionary Development and Modernity. *Zhurnal rossiyskogo prava = Russian Law Journal*, 2023, no. 5, pp. 171–186. (In Russian). EDN: CGGILD. DOI: 10.12737/jrp.2023.060.
4. Kustova M.V., Nogina O.A., Sheveleva N.A.; Shevelev N.A. (ed.). Tax law of Russia. General part. Moscow, Yurist Publ., 2001. 490 p. EDN: SBBKSB.
5. Krokchina Yu.A. (ed.). Tax law of Russia. Moscow, Norma Publ., 2003. 703 p.
6. Sergeev A.P., Tolstoy Yu.K. (eds.). *Civil law*. Moscow, Prospekt Publ., 2001. Vol. 1. 505 p.
7. Lazutina D.V., Lyapina T.M. Enhancing Tax Administration of the Personal Income Tax. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2015, vol. 25, no. 4, pp. 645–650. (In Russian). EDN: UHBPWJ. DOI: 10.17150/1993-3541.2015.25(4).645-650.
8. Yakimova E.M., Myshenko S.A. State Control in the Sphere of Protection of Human and Civil Rights and Liberties: Russian and German Practices. *Baikal Research Journal*, 2012, no. 5, pp. 20. (In Russian).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Наталья Викторовна Васильева – доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры предпринимательского и финансового права. Байкальский государственный университет. 664003, Россия, Иркутск, ул. Ленина, 11; Researcher ID ABH-8728-2020; SPIN-код 3563-1619

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Natalya V. Vasiljeva – Doctor of law, Associate professor, professor, Department of Business and Financial Law. Baikal State University. 11, Lenin st., Irkutsk, Russia, 664003; Researcher ID ABH-8728-2020; SPIN-code 3563-1619

Поступила в редакцию / Received 15.07.2023

Доработана после рецензирования / Revised 19.08.2023

Принята к публикации / Accepted 25.08.2023