

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Байкальский государственный университет экономики и права

*А.П. Киреенко*

**ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Иркутск  
Издательство БГУЭП  
2012

УДК 347.73(47)(075.8)  
ББК 67.99(2)я7  
К43

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета экономики и права

Работа выполнена при финансовой поддержке проекта ФБ-60 «Разработка методологических подходов к оценке эффективности мер налогового и таможенного регулирования», реализуемого в рамках госзадания Минобрнауки России (шифр 6.3132.2011).

Рецензенты д-р экон. наук, проф. С.А. Бахматов  
канд. юрид. наук, проф. В.Н. Андриянов

Киреенко А.П.

К43 Защита прав налогоплательщиков в Российской Федерации / А.П. Киреенко. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2012. – 84 с.

ISBN 978-5-7253-2556-0

Рассматриваются формы, способы и порядок защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации. Содержится характеристика налоговых споров, судебной правоприменительной практики, ее влияния на налоговые правоотношения.

Для преподавателей, студентов, аспирантов, практических работников, занимающихся проблемами налогообложения.

ББК67.99(2)я7

ISBN 978-5-7253-2556-0

© Киреенко А.П., 2012  
© Издательство БГУЭП, 2012

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие .....	4
1. Правовые основы защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации...	5
1.1. Формы и способы защиты прав налогоплательщиков .....	5
1.2. Юрисдикционная форма защиты прав налогоплательщиков .....	10
2. Судебный порядок защиты прав налогоплательщиков .....	22
2.1 Особенности судебных споров по вопросам налогообложения.....	22
2.2. Развитие судебного порядка защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации .....	33
2.3. Влияние судебной практики на налоговое законодательство .....	45
3. Совершенствование способов защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации .....	58
3.1. Проблемы защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации	58
3.2. Особенности разрешения налоговых споров в зарубежных странах .....	70
Заключение .....	76
Список использованной литературы .....	78

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Стороны налоговых правоотношений изначально находятся в неравном положении. Налоговое правоотношение носит односторонний характер, предполагающий детальную юридическую регламентацию поведения и минимизацию свободы субъектов самостоятельно определять свое поведение. В этих условиях, одной из важнейших гарантий справедливости налоговой системы государства является наличие организационных и правовых гарантий защиты прав субъектов налоговых отношений – налогоплательщиков и налоговых агентов.

В настоящее время в Российской Федерации созданы предпосылки для утверждения правового порядка, правового общества, предпосылки, но не сам правовой порядок, не само правовое общество. Достаточно много проблем существует и в сфере защиты прав налогоплательщиков. Следует отметить, что в современных экономических и правовых исследованиях комплексному исследованию вопросов защиты прав налогоплательщиков уделяется не достаточно внимания. Вместе с тем, неуклонно возрастает значение знаний в этой области для экономистов, бухгалтеров, юристов и руководителей организаций, предпринимателей.

Целью исследования является обобщение теоретических и практических аспектов защиты прав налогоплательщиков и выработка рекомендаций по совершенствованию различных способов защиты.

В первой главе рассматриваются формы, способы и порядок защиты прав налогоплательщиков. Выделены и описаны юрисдикционные и неюрисдикционные формы защиты прав налогоплательщиков. Подробно рассмотрены административный и судебный порядок юрисдикционной формы защиты прав налогоплательщиков.

Вторая глава посвящена судебному порядку, как наиболее эффективному и надежному порядку защиты нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков. Рассмотрено развитие судебного порядка защиты прав налогоплательщиков в контексте развития системы арбитражных судов и арбитражного судопроизводства в РФ. Показана роль судебной практики в развитии налогового законодательства.

В третьей главе рассматриваются вопросы развития правового регулирования и практики защиты прав налогоплательщиков, проблемы с которыми сталкиваются налогоплательщики, защищая свои права. Проанализирован опыт различных стран в разрешении налоговых споров и возможности его применения в РФ. Предложены направления совершенствования форм защиты прав налогоплательщиков в РФ.

# 1. ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

## 1.1. Формы и способы защиты прав налогоплательщиков

В наиболее общем смысле защита есть противодействие незаконным нарушениям и ограничениям прав, свобод и интересов личности, предупреждение этих нарушений и ограничений, а также возмещение причиненного вреда в случае, если предупредить или отразить нарушения не удалось.

Проблеме защиты прав, существующей во всех отраслях современного права, посвящено большое количество трудов, научных исследований, дискуссий, политических и дипломатических споров. Данным вопросом занимаются как внутригосударственные, так и международные организации. Споры по вопросам прав человека разрешаются в международных судах, например в Европейском Суде по правам человека (г. Страсбург).

Защита прав является главенствующим элементом конституционного права. Согласно ст. 2 Конституции Российской Федерации «человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина – обязанность государства»<sup>1</sup>.

В Конституции РФ (ст. 8) закреплён принцип признания и равной защиты всех форм собственности: как частной, так и публичной. Подобного подхода придерживается и Конституционный Суд РФ. Например, согласно его правовой позиции, выраженной в абз. 2 п. 2 мотивировочной части Определения от 6 июля 2001 года № 131-0, конституционные гарантии частной собственности, закреплённые в ст. 35 Конституции РФ, распространяются как на отношения в публично-правовой сфере, так и на гражданско-правовые отношения.

Как подчеркнул Президент РФ В.В. Путин в своем Послании Федеральному Собранию Российской Федерации 2003 г. «Россия должна быть и будет страной с конкурентоспособной рыночной экономикой. Страной, где права собственности надёжно защищены, а экономические свободы позволяют людям честно работать, зарабатывать. Зарабатывать без страха и ограничений»<sup>2</sup>.

Общий открытый перечень способов защиты дан в ст. 12 ГК РФ Согласно этой статье защита гражданских прав осуществляется путем:

- признания права;
- восстановления положения, существовавшего до нарушения права, и пресечения действий, нарушающих право или создающих угрозу его нарушения;
- признания оспоримой сделки недействительной и применения последствий ее недействительности, применения последствий недействительности ничтожной сделки;

<sup>1</sup> Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // Собр. законодательства РФ. 2009. № 4. Ст. 445.

<sup>2</sup> Материалы официального интернет-представительства Президента России [Электронный ресурс]. URL: [president.kremlin.ru](http://president.kremlin.ru).

- признания недействительным акта государственного органа или органа местного самоуправления;
- самозащиты права;
- присуждения к исполнению обязанности в натуре;
- возмещения убытков;
- взыскания неустойки;
- компенсации морального вреда;
- прекращения или изменения правоотношения;
- неприменения судом акта государственного органа или органа местного самоуправления, противоречащего закону;
- иными способами, предусмотренными законом.

Прежде чем сформулировать определение форм и способов защиты прав налогоплательщиков, следует разграничить такие понятия, как «защита права» и «охрана права» которое обычно трактуется более широко, так как включает в себя любые меры, направленные на обеспечение интересов управомоченного субъекта.

Под правовой охраной принято понимать совокупность гарантий государства, связанных с нормативным запрещением либо иным ограничением определенных действий против охраняемого объекта и направленных на предупреждение и профилактику правонарушений, в том числе и бюджетных. В частности, под охраной прав в широком смысле А.П. Сергеев понимает всю совокупность мер (правового, экономического, политического, организационного и иного характера), обеспечивающих нормальный ход реализации прав, направленных на создание необходимых условий для осуществления субъективных прав.

Защита прав заинтересованных лиц (охрана прав в узком смысле слова) включает в себя «те предусмотренные законом меры, которые направлены на восстановление или признание гражданских прав и защиту интересов при их нарушении или оспаривании».

Субъективное право на защиту – это юридически закрепленная возможность управомоченного лица использовать меры правоохранительного характера с целью восстановления нарушенного права и пресечения действий, нарушающих право.

Предметом правовой защиты являются субъективные права и охраняемые законом интересы заинтересованного лица.

Материально-правовое содержание права на защиту реализуется в способах защиты. Каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом.

Под способами защиты понимаются либо «не запрещенные законом меры (средства), за счет применения которых производится пресечение правонарушений и устранение их последствий, а также осуществляется воздействие на правонарушителя» либо «закрепленные законом материально-правовые и процессуальные меры принудительного характера, посредством которых восстанавливаются (признаются) нарушенные (оспариваемые) права и осуществляется воздействие на правонарушителя.

Под способами защиты прав налогоплательщиков будем понимать любые не запрещенные законом меры (средства), за счет применения которых производится пресечение правонарушений и устранение их последствий, а также осуществляется воздействие на правонарушителя.

Каждый способ защиты реализуется в определенном процедурном или процессуальном порядке, который и именуется формой защиты. Под формой защиты понимается комплекс внутренне согласованных организационных мероприятий по защите прав и охраняемых законом интересов.

В защите прав налогоплательщиков следует выделить две формы защиты: – неюрисдикционную, когда право на защиту реализуется самостоятельными действиями уполномоченного лица;

– юрисдикционную, когда право на защиту реализуется через государственные и иные органы, уполномоченные государством осуществлять защиту прав.

Неюрисдикционная форма защиты охватывает собой действия заинтересованных лиц по защите субъективных прав и охраняемых законом интересов, которые совершаются ими самостоятельно, без обращения за помощью к государственным и иным компетентным органам.

К способам защиты, реализуемым в неюрисдикционной форме относятся:

- 1) Самозащита прав.
- 2) Досудебное урегулирование споров.
- 3) Неприменение норм при реализации права.

Рассмотрим способы защиты прав налогоплательщиков, реализуемые в неюрисдикционной форме.

Под самозащитой прав в гражданском праве традиционно понимается совершение уполномоченным лицом не запрещенных законом действий, направленных на защиту его прав либо прав других лиц.

Согласно ст. 21 НК РФ налогоплательщикам предоставляется право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, которые не соответствуют НК РФ или иным федеральным законам.

Примером самозащиты, осуществляемой субъектами предпринимательской деятельности в отношениях, связанных с осуществлением государственного контроля (надзора), служит отказ допустить должностных лиц государственных органов к проведению проверки, если их полномочия надлежащим образом не оформлены. Так, в соответствии со ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Данное решение обязательно должно быть оформлено по установленной форме и содержать целый ряд сведений<sup>3</sup>.

Сутью досудебного урегулирования спора является обращение к стороне в правоотношении с требованием об устранении нарушения права либо угрозы

---

<sup>3</sup> Приказ Федеральной налоговой службы от 25.12.2006 г. № САЭ-3-06/892@ «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки»

его нарушения. В гражданско-правовых отношениях в таких случаях используется понятие «претензионное урегулирование спора».

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте выездной налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих налогоплательщик вправе возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. Сам по себе акт выездной налоговой проверки до принятия по нему решения руководителем налогового органа или его заместителем еще не влечет для налогоплательщика каких-либо правовых последствий. Поэтому в данном случае можно говорить о том, что подобным образом устраняется нарушение его интересов в том, чтобы платить только законно установленные налоги, а также угроза нарушения его прав.

Проверяемое лицо (или его представитель) имеют право представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по акту проверки в целом либо по его отдельным частям. Это должно быть сделано в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки. Проверяемое лицо может приложить к своим письменным возражениям (представить в налоговый орган в согласованный срок) документы или их нотариально заверенные копии, подтверждающие обоснованность своих возражений. Однако непредставление проверяемым лицом данных документов не является основанием для отказа в рассмотрении направленных им письменным возражений.

В силу того, что в НК РФ не закреплено требований к форме возражений, налогоплательщик может форму представления возражений определить самостоятельно. Возражение должно содержать реквизиты налогоплательщика, и подписывается налогоплательщиком или уполномоченным лицом. Непредставление в налоговый орган возражений на акт проверки не влияет на возможность обжалования в дальнейшем вынесенного на основании материалов проверки решения в суд или вышестоящий налоговый орган.

Хотя подача возражений на акт налоговой проверки не является обязательной процедурой, реализация данного права играет важную роль при защите налогоплательщика от неправомерных действий налоговых органов. В случае представления возражений решение по итогам проверки будет вынесено уже с учетом мнения и доводов налогоплательщика, а доводу, изложенные налогоплательщиком в возражениях, будут проверены налоговым органом.

По истечении срока на предоставление возражений акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, а также возражения проверяемого лица должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, в течение 10 дней (в некоторых случаях указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц).

Анализ положений НК РФ, регламентирующих процедуру рассмотрения материалов налоговой проверки, позволяет выделить два существенных условия данной процедуры.

Во-первых, налоговый орган должен обеспечить возможность проверяемому лицу участвовать в рассмотрении материалов проверки. Под «обеспече-

нием условий» подразумевается своевременное уведомление о месте и времени рассмотрения материалов проверки.

Во-вторых, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, рассматривающий материалы налоговой проверки, обеспечивает проверяемому лицу возможность во время рассмотрения материалов проверки по существу заявить свои объяснения. Не выполнение налоговым органом данных условий рассмотрения материалов проверки влечет признание недействительным впоследствии вынесенного решения.

Налогоплательщик независимо от того, были ли им представлены письменные возражения на акт проверки, вправе на стадии рассмотрения материалов проверки по существу давать свои объяснения. Соответственно, руководитель (заместителя руководителя) налогового органа обязан при рассмотрении материалов проверки по существу обеспечить налогоплательщику возможность представления своих объяснений. Не исполнение налоговым органом данной обязанности может являться основанием для признания вынесенного впоследствии решения недействительным.

Выделение такого способа защиты как неприменение норм при реализации права обусловлено тем, что разрешение коллизий в праве для выработки варианта поведения может осуществляться не только на стадии применения права (то есть правоприменительными органами), но и на стадии реализации права (то есть всеми субъектами права). Разница лишь в том, что результаты разрешения коллизий правоприменительные органы, как правило, выражают в актах применения права (индивидуальных предписаниях), а не только в действии (бездействии), как при реализации права другими субъектами.

Так, в соответствии со ст. 3 НК РФ устанавливается презумпция правоты налогоплательщика в случаях неустранимости сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах.

Выбор правовой нормы для применения в случае ее противоречия с другими нормами (разрешение коллизий) осуществляется на основании общеправовых принципов разрешения коллизий в праве. К ним относятся следующие принципы:

- 1) Приоритет нормы, обладающей более высокой юридической силой.
- 2) Приоритет специальной нормы перед общей.
- 3) Приоритет нормы, принятой позднее<sup>4</sup>.

Существует определенная последовательность применения перечисленных принципов, то есть каждый последующий из них применяется только при невозможности применения предыдущего.

В первую очередь применяется принцип приоритета нормы, обладающей более высокой юридической силой.

Во вторую очередь применяется принцип приоритета специальной нормы перед общей. Специальный характер нормы определяется либо через наличие

---

<sup>4</sup> Абзац 3 п. 2 мотивировочной части Определения Конституционного Суда РФ от 5 окт. 2000 г. № 199-О.

указания на возможность установления особенностей правового регулирования в других актах, либо через сравнение сферы действия норм.

В третью очередь, если принцип приоритета специальной нормы перед общей применить невозможно, применяется принцип приоритета нормы, принятой позднее.

Следует отметить, что лицо, отказавшееся от реализации тех или иных правовых норм, несет риск того, что при возникновении спорной ситуации с налоговыми органами по этому поводу его позиция не будет поддержана судом.

## **1.2. Юрисдикционная форма защиты прав налогоплательщиков**

Источниками правового регулирования юрисдикционной формы защиты в налоговом праве являются Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс РФ, Закон РФ от 27.04.1993 № 4866-1 (ред. от 14.12.1995) «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан», а также Арбитражный процессуальный кодекс РФ и Гражданский процессуальный кодекс РФ, детально регламентирующие процедуру рассмотрения и разрешения жалоб в суде.

В реализации юрисдикционной формы защиты традиционным является выделение административного и судебного порядка.

Административный порядок защиты предполагает обращение за защитой и восстановлением нарушенного права к вышестоящему органу власти по отношению к органу, принявшему решение или выполнившему действие.

В Налоговый кодекс включен отдельный раздел, регламентирующий возможность и порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц. Обозначенный раздел VII объединяет две группы норм: главу 19 «Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц» и главу 20 «Рассмотрение жалобы и принятие решения по ней».

НК РФ рассматривает обжалование в широком смысле, включая в него, во-первых, обращение заинтересованного лица с жалобой и, во-вторых, восстановление прав и охраняемых законом интересов – «исправление» налоговым органом либо должностным лицом налогового органа допущенных нарушений.

В узком смысле под обжалованием следует понимать только непосредственно инициативу заинтересованного лица, то есть его обращение с жалобой на акты государственного органа, действия (бездействие) должностного лица в вышестоящий орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд. В налоговом праве многие процессуальные формы основаны на достижениях уголовно-правовой науки и практики уголовного судопроизводства, поэтому представляется обоснованным рассматривать обжалование неправомерных действий налоговых органов по аналогии с процедурами обжалования, применяемыми в уголовном процессе.

«Обжалование в уголовном судопроизводстве следует рассматривать в узком и широком смысле. Обжалование в узком смысле представляет собой деятельность участника процесса, связанную с подачей жалобы на то или иное

действие (бездействие) или решение соответствующего должностного лица в защиту своего права или законного интереса. Обжалование в широком смысле включает в себя не только подачу жалобы заинтересованным лицом, но и деятельность должностных лиц по ее приему и рассмотрению и разрешению»<sup>5</sup>.

Налогоплательщик вправе по своему усмотрению воспользоваться одним из следующих самостоятельных порядков административного обжалования:

1) Налогоплательщик (налоговый агент) вправе в течение 10-ти дней после получения соответствующего решения, не вступившего в силу, обжаловать это решение в апелляционном порядке в вышестоящий налоговый орган.

2) Налогоплательщик (налоговый агент) вправе, если решение налогового органа не было обжаловано в 10-дневный срок в апелляционном порядке в вышестоящий налоговый орган, то это уже вступившее в силу решение может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган в общеустановленном порядке (но этот порядок уже не рассматривается в качестве апелляционного).

Порядок и сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу регламентированы статьей 139 НК РФ, которая предусматривает следующее:

– жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом, в течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав;

– 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 до момента вступления в силу обжалуемого решения;

– 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;

– жалоба подается в письменной форме вышестоящему налоговому органу или должностному лицу;

– к жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы, то есть в данном случае, в отличие от императивных требований АПК РФ и ГПК РФ, предусматривающих обязательность представления суду необходимых доказательств, законодатель не требует предоставления документов, обосновывающих жалобу;

– апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган;

---

<sup>5</sup> Уголовный процесс : учебник / В.П. Божьев [и др.]. М., 2002. С. 258.

– лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления;

– отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу.

Рассмотрение жалобы вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом регулируется главой 20 НК РФ и Регламентом рассмотрения заявлений и жалоб юридических и физических лиц, утвержденным Приказом ФНС России от 24 марта 2006 г. № САЭ-4-08/44дсп.

Согласно Регламенту жалоба налогоплательщика рассматривается не позднее одного месяца со дня ее получения налоговым органом, а жалоба на постановление об административном правонарушении – в десятидневный срок (п.п. 2.1. и 2.2.).

В п. 3 ст. 140 НК РФ указывается, что решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, у нижестоящих налоговых органов, но не более чем на 15 дней. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Рассмотрение жалоб налогоплательщиков осуществляется создаваемыми в налоговых органах Комиссиями по рассмотрению жалоб налогоплательщиков, заседания которых оформляются протоколами. При достаточных основаниях полагать, что обжалуемый акт, действие или бездействие не соответствуют законодательству Российской Федерации, Комиссия рассматривает жалобы налогоплательщиков в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей, которые заблаговременно извещаются о месте и времени рассмотрения их жалоб. Неявка надлежащим образом уведомленного налогоплательщика, не является основанием для отложения рассмотрения жалобы (п. 8.3. Регламента).

Пунктом 8.4. Регламента предусмотрено, что при достаточных основаниях полагать, что обжалуемый акт, действие или бездействие не соответствуют законодательству Российской Федерации, в Комиссию по рассмотрению жалоб налогоплательщиков приглашаются представители методологических подразделений. При тех же основаниях могут приглашаться представители нижестоящих налоговых органов.

По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- 1) Оставить жалобу без удовлетворения.
- 2) Отменить акт налогового органа.
- 3) Отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении.
- 4) 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.

По итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган 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 (п. 2 ст. 140 НК РФ).

Следует отметить, что Законом о налоговом администрировании предусмотрено, что с 1 января 2009 г. решение налогового органа по результатам проверки может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе (п. 5 ст. 101.2 НК РФ).

Особой формой защиты нарушенных прав и законных интересов граждан и организаций является прокурорский надзор, который осуществляется посредством мер прокурорского реагирования, принимаемых по результатам надзора за исполнением налогового законодательства.

В соответствии с положениями ст. 26 Закона РФ «О прокуратуре Российской Федерации» одним из предметов надзора является соблюдение прав и свобод человека и гражданина федеральными министерствами, государственными комитетами, службами и иными федеральными органами исполнительной власти, представительными (законодательными) и исполнительными органами субъектов РФ, органами местного самоуправления, органами военного управления, органами контроля, их должностными лицами, а также органами управления и руководителями коммерческих и некоммерческих организаций.

Согласно п. 2 ст. 1 Федерального закона от 17.01.92 № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации» прокуратура России осуществляет надзор за исполнением законов федеральными министерствами, государственными комитетами, службами и иными федеральными органами исполнительной власти, а также за соответствием законам издаваемых ими правовых актов.

Таким образом, надзор за исполнением законодательства налоговыми органами как системой федеральных органов исполнительной власти также относится к компетенции прокуроров. Более того, в соответствии с Приказом Генерального прокурора РФ от 11.02.2003 № 9 «О мерах по повышению эффективности прокурорского надзора за исполнением законодательства о налогах и сборах» к важнейшим задачам прокуроров отнесены обеспечение законности при взыскании и перечислении налоговых платежей в бюджеты всех уровней, а также защита прав налогоплательщиков. Через прокурора может также осуществляться оспаривание нормативных актов. По вопросу о признании нормативных актов недействующими физические и юридические лица могут обращаться к прокурору соответствующего нормативному акту уровня, который на осно-

вании п. 3 ст. 22 и п. 1 ст. 23 ФЗ «О прокуратуре Российской Федерации» вправе обращаться с подобными исками в суд.

Применение мер прокурорского реагирования не может осуществляться само по себе. До их применения прокурор обязан провести проверку исполнения налогового законодательства, которая в соответствии со ст. 21 Закона о прокуратуре проводится на основании поступившей в органы прокуратуры информации о фактах нарушения законов, требующих принятия мер прокурором.

Анализ положений ст. ст. 10 и 21 Закона о прокуратуре позволяет сделать вывод, что основанием для принятия мер прокурорского реагирования, которые послужат защите прав налогоплательщика, может являться заявление или жалоба последнего. Законодательство о прокуратуре не исключает возможности проведения прокурором проверки соблюдения налогового законодательства при получении информации о нарушении прав налогоплательщиков не только из заявления налогоплательщика, но и из иных источников. В частности, информация о нарушении налогового законодательства может поступить в прокуратуру из публикаций в СМИ, репортажей по телевидению, при проведении мероприятий прокурорского реагирования по иным вопросам и т.п.

Право на обращение в прокуратуру имеют физические и юридические лица, права и законные интересы которых нарушены или находятся под угрозой такого нарушения. В то же время органы прокуратуры могут осуществлять надзорные функции самостоятельно, без инициативных обращений заинтересованных лиц.

Порядок рассмотрения прокурорами жалоб, заявлений и иных обращений граждан и организаций урегулирован ст. 10 Закона о прокуратуре, Инструкцией о порядке рассмотрения обращений и приема граждан в органах прокуратуры РФ, утв. приказом Генеральной прокуратуры РФ от 17.12.2007 № 200. В силу упомянутой нормы закона в органах прокуратуры в соответствии с их полномочиями разрешаются заявления, жалобы и иные обращения, содержащие сведения о нарушении законов. Принятое прокурором решение не препятствует обращению лица за защитой своих прав в суд.

Поступающие в органы прокуратуры заявления и жалобы, иные обращения рассматриваются в порядке и сроки, установленные федеральным законодательством. Согласно п. 5.1 Инструкции общий срок рассмотрения обращений граждан, должностных и иных лиц – 30 дней со дня регистрации обращения в прокуратуре.

Ответ на заявление, жалобу и иное обращение должен быть мотивированным. Если в удовлетворении заявления или жалобы отказано, заявителю должны быть разъяснены порядок обжалования принятого решения, а также право обращения в суд, если таковое предусмотрено законом.

Получив жалобу, прокурор обязан провести проверку изложенных в ней фактов. При этом прокурор вправе беспрепятственно входить на территории и в помещения органов, чьи действия проверяются, иметь доступ к их документам и материалам; требовать от руководителей и других должностных лиц указанных органов представления необходимых документов, материалов, статистиче-

ских и иных сведений; выделения специалистов для выяснения возникших вопросов; проведения проверок. При этом адресанты требования о проведении проверок обязаны приступить к их проведению незамедлительно (ст. 22 Закона по прокуратуре).

При обнаружении нарушений налогового законодательства решениями налоговых органов и действиями (бездействием) их должностных лиц прокурор в соответствии со ст. ст. 23–25.1 Закона о прокуратуре может применить следующие меры прокурорского реагирования:

- опротестование противоречащих закону актов;
- обращение в суд за защитой прав и охраняемых законом интересов граждан, общества и государства;
- возбуждение уголовного дела или производства об административном правонарушении;
- внесение представления об устранении нарушений закона в орган или должностному лицу, уполномоченному устранить нарушение закона;
- объявление предостережения.

При выборе мер прокурорского реагирования на выявленные нарушения налогового законодательства прокурор должен руководствоваться соображениями реального устранения этих нарушений, исходя из собранных в процессе проверки материалов.

Основным правовым средством прокурорского реагирования на нарушение налогового законодательства является протест прокурора. Протест представляет собой правовой акт, в форме которого прокурор предъявляет юридически обоснованное требование по поводу допущенного нарушения закона, выразившегося в издании соответствующим органом или должностным лицом незаконного правового акта. Данная мера прокурорского реагирования должна восстанавливать нарушенные права лиц, в отношении которых приняты незаконные акты.

Необходимо отметить, что предметом опротестования могут быть только правовые акты. Незаконные действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов в силу ст. 23 Закона о прокуратуре опротестованы быть не могут.

Принесение протеста прокурора не отменяет незаконный акт и не приостанавливает его действие. Результатом рассмотрения протеста может быть и его отклонение. В этом случае для защиты нарушенных прав налогоплательщиков прокурор вправе обратиться в суд с заявлением о признании недействительным соответствующего правового акта.

Вопрос о возможности отмены налоговым органом своего акта по протесту прокурора остается спорным. Такая ситуация вполне возможна и, более того, только на основании протеста прокурора налоговый орган вправе отменить свое решение. Аналогичное мнение выражено в судебной практике, в частности в Постановлении ФАС Поволжского округа от 08.12.2003 по делу № А65-5896/03-СА2-11. Вместе с тем некоторые специалисты полагают, что руководитель налогового органа не вправе отменить свое решение даже на основании протеста прокурора.

Если нарушения законодательства налоговыми органами и их должностными лицами носят распространенный характер, прокурор применяет такую меру прокурорского реагирования, как внесение представления об устранении нарушений закона в орган или должностному лицу, которые полномочны устранить допущенные нарушения. К сожалению, данная мера прокурорского реагирования в большинстве случаев является бесполезной, так как сообщения о результатах рассмотрения прокурорских представлений и принятых соответствующими органами мерах по устранению нарушений законодательства не всегда соответствуют действительности.

Как правило, не дает результата и применение такой меры прокурорского реагирования, как предостережение о недопустимости нарушений закона, которое объявляется только в тех случаях, когда имеются сведения о готовящихся противоправных деяниях. При наличии оснований для привлечения нарушителей закона к ответственности (административной, уголовной, дисциплинарной) данная мера прокурорского реагирования не применяется.

В большинстве случаев действенной мерой прокурорского реагирования является обращение с исками в суд. Окончателюность решения суда и возможность принудительного исполнения судебных актов позволяют наиболее эффективно восстановить нарушенные права налогоплательщиков.

Что касается такой меры, как возбуждение уголовного дела или производства об административном правонарушении, то применительно к защите прав налогоплательщиков она практически не используется. Для применения данной меры необходимо наличие веских оснований. Действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов должны соответствовать признакам состава преступления, предусмотренного, например, ст. ст. 285, 286, 289, 290, 292 УК РФ, или административного правонарушения.

Таким образом, прокуратура выступает в качестве органа, в который обжалуются действия (бездействия) и решения налоговых органов и их должностных лиц. Направляя жалобу или заявление о нарушении своих прав в органы прокуратуры, налогоплательщик сам инициирует проведение прокурорской проверки соблюдения налогового законодательства. Прокурор же в свою очередь рассматривая жалобы (заявления) налогоплательщиков, признает или не признает факт нарушения права и в зависимости от этого принимает одну из описанных выше мер прокурорского реагирования или не применяет их.

По данным Генеральной прокуратуры РФ, статистика о принятых мерах прокурорского реагирования на нарушения прав налогоплательщиков не ведется. Это обстоятельство говорит само за себя: количество обращений настолько мало, что они не составляют сколько-нибудь значительной величины для общих данных о работе прокуратуры. Также не ведет отдельной статистики участия органов прокуратуры в налоговых спорах и ВАС РФ. Однако даже имеющиеся данные об участии прокуратуры в судебных процессах свидетельствуют о его незначительной доле.

Так, согласно данным, опубликованным на сайте ВАС РФ, в 2005 г. рассмотрено всего 9050 арбитражных дел с участием прокуратуры, что не превышает

2% от общего количества судебных споров, связанных с применением налогового законодательства. Подобным же образом складывалась ситуация и в 2006 г.

Во внесудебном порядке защиты также, следует выделить президентский способ защиты, так как он обусловлен специальным (особым) статусом Президента.

Важной особенностью российской Конституции является то, что Президент как бы не входит ни в одну из трех ветвей власти, хотя именно он обеспечивает согласованное функционирование и взаимодействие органов государственной власти. Президент Российской Федерации занимает в системе федеральных государственных органов особое положение. Конституция возлагает на него задачу обеспечения единства государственной власти, осуществляемой законодательными, исполнительными и судебными органами. Это отражено в одном из положений Конституции, согласно которому «Президент Российской Федерации является гарантом Конституции Российской Федерации, прав и свобод человека и гражданина», а также того, что Президент устанавливает основные направления политики государства<sup>6</sup>.

Правовое положение Президента характеризуется, прежде всего, тем, что он является главой государства, из чего следует, что он – первый среди государственных должностных лиц, единственный, кто избирается всем избирательным корпусом Российской Федерации. Он представляет Российскую Федерацию внутри страны и на международной арене. Исходя из сложившейся международной практики, это означает, что его заявления и акции не нуждаются в каком-либо удостоверении, в каких-то специальных полномочиях.

Президенту РФ могут быть обжалованы любые действия (бездействие) контролирующих органов в финансовой сфере.

Президент РФ вправе приостанавливать действие актов органов исполнительной власти субъектов РФ в случае противоречия этих актов Конституции РФ и федеральным законам, международным обязательствам Российской Федерации или нарушения прав и свобод человека и гражданина до решения этого вопроса соответствующим судом (ч. 2 ст. 85 Конституции РФ).

Президентом РФ также могут быть отменены постановления и распоряжения Правительства РФ в случае их противоречия Конституции РФ, федеральным конституционным законам, федеральным законам и указам Президента РФ (ст. 33 ФКЗ от 17 декабря 1997 года № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации»).

Президентский способ защиты прав не носит рутинного характера, то есть не предусматривает обычной процедуры обжалования. Механизмом его осуществления является система субординации или вертикаль власти, согласно которой нижестоящие субъекты бюджетных правоотношений могут обратиться в вышестоящий орган власти по вопросу защиты своих прав, в частности, через полномочных представителей Президента РФ в регионах или через его Администрацию.

---

<sup>6</sup> Конституция Российской Федерации... Ст. 445.

Анализ норм Налогового кодекса РФ, а также иного федерального законодательства позволяет сделать вывод, что, по сравнению с организациями, физические лица имеют больший диапазон прав на обжалование актов налоговых и иных государственных органов, неправомερных действий (бездействия) их должных лиц. Так, Федеральный конституционный закон «Об уполномоченном по правам человека в Российской Федерации» предоставляет физическим лицам возможность обращаться за защитой своих прав к Уполномоченному по правам человека в РФ.

Следующий порядок защиты прав налогоплательщиков – судебный.

В настоящее время именно судебный порядок защиты субъективных прав и свобод, а также охраняемых законом интересов человека и гражданина является основным. Во всех законах, принимаемых в последние годы, закрепляется право граждан на судебную защиту в форме предъявления иска или жалобы<sup>7</sup>. Принятый в апреле 1993 года Закон «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан» установил неограниченные возможности обжалования в суд решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, организаций и их объединений, а также должностных лиц». Этим законом практически сняты все существовавшие до недавнего времени ограничения судебной защиты прав в области трудовых, земельных, налоговых правоотношений, права социального обеспечения и т.д.

Анализ ст. 46 Конституции РФ и норм вышеназванного закона позволяет уяснить, что объектами обжалования в суд могут быть:

– федеральные законы и законы субъектов РФ, другие нормативные акты федеральных органов государственной власти и органов государственной власти субъектов РФ в случаях нарушения ими прав и свобод граждан в конкретных ситуациях;

– правоприменительные акты органов государственной власти любого уровня, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц, нарушающих конкретные права и свободы граждан;

– фактические неправомερные действия органов государственной власти любого уровня, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц, совершаемые без соответствующего их оформления в виде документов, правоприменительных актов (задержание граждан, выселение из жилого помещения и др.);

– бездействие органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц вопреки требованиям закона или правоприменительным актам (невыплата заработной платы, пенсий, стипендий, невыдача документов и т.д.).

Кроме того, следует учитывать, что согласно ч. 3 ст. 56 Конституции РФ право на судебную защиту ограничению не подлежит.

---

<sup>7</sup> Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан : федерал. закон РФ от 27.04.1993 г. № 4866-1 // Рос. газ. 1993. № 89.

В качестве примера применения этого принципа можно привести правовую позицию Конституционного Суда РФ, содержащуюся в п. 1 резолютивной части Постановления от 12 марта 2001 года № 4-П. Из данного пункта можно сделать общий вывод, касающийся не только процедуры банкротства. Суть его заключается в следующем. Поскольку право на судебную защиту ограничению не подлежит, субъект, считающий, что его права нарушены, безотносительно, предусмотрено ли прямо обжалование конкретного определения процессуальным кодексом, имеет право на судебную защиту. Требование данного субъекта должно быть рассмотрено в соответствующем суде по существу.

В другом решении указывалось, что право на судебную защиту предполагает охрану прав и законных интересов гражданина не только от произвола законодательной и исполнительной власти, но и от ошибочных решений суда. При этом эффективной гарантией такой защиты служит и сама возможность пересмотра дела вышестоящим судом, которая в тех или иных формах (с учетом особенностей каждого вида судопроизводства) должна быть обеспечена государством (абз. 3 п. 6 мотивировочной части Постановления Конституционного Суда РФ от 28 мая 1999 года № 9-П).

Само право на судебную защиту – одно из конституционных прав человека. Но в отличие от других прав оно является гарантией всех иных прав и свобод человека и гражданина. В этом его особенность и главная ценность. Гарантии реализации права на судебную защиту закреплены в законодательстве о судостроительстве и судопроизводстве, а также во всей системе отраслевого законодательства.

Гражданское законодательство устанавливает преимущество судебной формы защиты гражданских прав, допуская одновременно административную и общественную формы (третейский суд). Однако результаты разрешения споров в порядке административной и общественной формы защиты прав также могут быть обжалованы в суд. Подобные положения имеются и в нормах налогового права (см., например, п. 1 ст. 138 НК РФ). В таком случае решения вышестоящих налоговых органов об отказе в удовлетворении жалоб налогоплательщиков оцениваются арбитражными судами наряду с другими документами, имеющимися в деле (п. 4 письма Высшего Арбитражного Суда РФ от 31 мая 1994 года № С1-7/ОП-373 «Обзор практики разрешения споров, возникающих в сфере налоговых отношений и затрагивающих общие вопросы применения налогового законодательства»).

Решая вопросы соотношения судебного и административного порядка обжалования, Н.Г. Салищева справедливо замечает: «... каждый из них имеет свои плюсы и минусы. С одной стороны, гласность, публичность и равноправие участников административного спора перед судом, с другой стороны, оперативность, оценка того или иного деяния не только формально, но по существу, немедленное исправление допущенной административной ошибки. С одной стороны, равенство сторон процесса, с другой – упрощенная, не требующая

больших затрат процедура рассмотрения дела»<sup>8</sup>. В настоящее время, особенно это касается налогообложения, преобладает судебный порядок обжалования.

Практика свидетельствует о популярности, эффективности и надежности судебного порядка защиты нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков. Чем же это обусловлено? Во-первых, судебный порядок защиты – наиболее регламентированный. Отличительной чертой судопроизводства является строгая процессуальная форма, детальная регламентация порядка рассмотрения дел на всех стадиях процесса – от момента принятия дела в суде первой инстанции до исполнительного производства.

Во-вторых, судопроизводство обеспечивает защиту любых законных прав и интересов граждан и общества, это процесс, приспособленный практически к защите любых субъективных прав.

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.

Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, производится путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомерных действий государственных органов и должностных лиц.

Налогоплательщик может обжаловать нормы, нарушающие его права в Конституционном Суде РФ, и что особенно важно, вправе обжаловать положения, например НК РФ, с учетом смысла, придаваемого им правоприменительной практикой (налоговыми органами и судами).

На основании правовой позиции, изложенной в Определении КС РФ от 27 мая 2004 г. № 211-О и Решении ВАС РФ от 15 марта 2006 г. № 10539/04, пересмотр судебных актов возможен и тогда, когда акты основывались на нормах, не только признанных неконституционными, но и примененных судами в трактовке, противоречащей конституционно-правовому смыслу, выявленному КС РФ. Следовательно, решение Конституционного Суда РФ в форме определения является вновь открывшимся обстоятельством.

Жалоба на нарушение конституционных прав и свобод допустима, если закон:

- затрагивает конституционные права и свободы граждан;
- применен или подлежит применению в конкретном деле, рассмотрение которого завершено либо начато в суде или ином органе, применяющем закон (ст. 97 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»).

Срок для обжалования не установлен, однако права обращающегося с жа-

---

<sup>8</sup> Салищева Н.Г. Административный процесс. М., 1964. С. 155–156.

лбой должны нарушаться (быть нарушены) на момент обращения в КС РФ. Требования к содержанию обращения и документы, прилагаемые к нему, указаны в ст. 37 Закона о КС РФ. Согласно п. 1 ст. 333.23 НК РФ при подаче жалобы следует уплатить государственную пошлину в размере 4500 руб. – для организаций и 300 руб. – для физических лиц.

Поданная жалоба регистрируется. Секретариат КС РФ может вернуть жалобу с уведомлением о ее несоответствии требованиям Закона о КС РФ. Заявитель вправе устранить недостатки (если они имеются) и потребовать принятия КС РФ решения по жалобе (ст. 40 Закона о КС РФ).

Не позднее двух месяцев с момента регистрации происходит предварительное изучение жалобы судьей (судьями). Не позднее одного месяца с момента завершения предварительного изучения жалобы судьей (судьями) на пленарном заседании КС РФ заслушивается доклад – заключение судьи по результатам предварительного изучения жалобы. Также на пленарном заседании судьи КС РФ принимают решение по вопросу о принятии обращения (с уведомлением сторон). Этим решением жалобу принимают к рассмотрению в КС РФ (в результате такого рассмотрения выносится постановление) либо отказывают в принятии жалобы к рассмотрению в КС РФ (выносится определение).

Также граждане-налогоплательщики имеют право направлять заявления по вопросам защиты своих нарушенных прав в Европейский суд по правам человека, располагающийся в г. Страсбурге.

## 2. СУДЕБНЫЙ ПОРЯДОК ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

### 2.1. Особенности судебных споров по вопросам налогообложения

Налоговым спором является спор, который вытекает из налоговых правоотношений, а именно:

- из отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов на территории РФ;
- из отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, включая обжалование связанных с данным контролем актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
- из отношений по привлечению налогоплательщиков к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

И.В. Цветков, утверждая, что «налоговые споры являются, без всякого преувеличения, одной из самых многочисленных и сложных категорий судебных дел»<sup>9</sup>, приводит следующую, основанную на анализе судебной практики, классификацию категории налоговых споров:

1) Споры по вопросам права – это такие споры, в которых возникшие между налогоплательщиком и налоговым органом разногласия связаны с различным толкованием и (или) применением отдельных норм материального права (налогового, гражданского и иного законодательства).

2) Споры по вопросам факта – это такие споры, в которых возникшие между налогоплательщиком и налоговым органом разногласия связаны с различной оценкой фактических обстоятельств дела, имеющих прямое или косвенное отношение к налогооблагаемой деятельности налогоплательщика (например, касающихся содержания, сущности и параметров совершенных налогоплательщиком хозяйственных операций, влияющих на исчисление налоговой базы различных объектов налогообложения; касающихся достоверности представленных налогоплательщиком документов в обоснование своего права на применение налоговых льгот и т.д.).

3) Процедурные споры – это споры, в которых налогоплательщик ссылается на допущенные налоговым органом нарушения законодательно установленной процедуры проведения мероприятий налогового контроля и (или) производства по делам о налоговых правонарушениях.

Статьями 21, 22, 137 и 138 НК РФ налогоплательщикам предоставляется право обжалования в установленном порядке ненормативных актов налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействия) их должностных лиц, если по мнению налогоплательщиков такие акты, действия или бездействия нарушают их права и гарантируется судебная защита их прав и законных интересов.

В соответствии с частью 2 статьи 27 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее по тексту – АПК РФ) арбитражные суды

<sup>9</sup> Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: прак. пособие по судебной защите. М., 2004. 20 с.

разрешают экономические споры и рассматривают иные дела с участием организаций, являющихся юридическими лицами, граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и имеющих предпринимателя, приобретенный в установленном законом порядке, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом и иными федеральными законами, с участием Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, образований, не имеющих статуса юридического лица, и граждан, не имеющих статуса индивидуального предпринимателя (далее – организации и граждане).

Согласно п. 1 ст. 29 АПК РФ арбитражные суды рассматривают в порядке административного судопроизводства возникающие из административных и иных публичных правоотношений экономические споры, в частности, об оспаривании ненормативных правовых актов органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов и должностных лиц, затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности и об административных правонарушениях, если федеральным законом их рассмотрение отнесено к компетенции арбитражного суда.

Частью 4 статьи 4 АПК РФ предусматривается, что по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений, обращение в арбитражный суд осуществляется в форме заявления.

При этом заявление налогоплательщика, должно рассматриваться арбитражным судом по общим правилам искового производства (ч. 1 ст. 197 АПК РФ) с особенностями, установленными в главе 24 АПК (статьи с 197 по 201), предусматривающей рассмотрение дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, к каковым, соответственно, относятся и налоговые органы.

Возникшие различные толкования того, какие именно акты налогового органа могут быть обжалованы, были устранены разъяснениями пунктом 48 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее по тексту – ВАС РФ) от 28.02.2001г. № 5, в котором указывалось следующее: «Статьи 137 и 138 Кодекса предусматривают право налогоплательщика на судебное обжалование акта налогового органа.

При толковании этих статей следует принимать во внимание, что понятие «акт» использовано в них в ином значении, чем в статьях (пункт 1) НК РФ.

При применении статей 137 и 138 Кодекса необходимо исходить из того, что под актом ненормативного характера, который может быть оспорен в арбитражном суде путем предъявления требования о признании акта недействительным, понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика.

Кроме того, поскольку в Кодексе не установлено иное, налогоплательщик вправе обжаловать в суд требование об уплате налога, пеней и требование об уплате налоговой санкции независимо от того, было ли им оспорено решение налогового органа, на основании которого вынесено соответствующее требование».

В соответствии со ст. 198 АПК РФ заявление 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.

До обращения в арбитражный суд налогоплательщик обязан уплатить государственную пошлину, размер, порядок уплаты которой, определен в главе 25.3 НК РФ. Так, например, при подаче заявлений о признании ненормативного правового акта недействительным или о признании решений и действий (бездействия) государственных органов, должностных лиц незаконными, предприниматели должны уплатить госпошлину в сумме 100 рублей, а организации – 2000 рублей (п.п. 3 п. 1 ст. 333.21. НК РФ).

Налогоплательщик – физическое лицо вправе оспорить решение, действие (бездействие) налогового органа в суд общей юрисдикции, руководствуясь нормами Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации (далее по тексту – ГПК РФ).

Согласно статье 245 ГПК РФ суд рассматривает дела, возникающие из публичных правоотношений, в том числе, по заявлениям об оспаривании решений и действий (бездействия) органов государственной власти, должностных лиц, государственных служащих.

Так же, как в арбитражном процессе данная категория дел возбуждается на основании заявлений (но не исковых заявлений) налогоплательщика. В заявлении должно быть указано, какие решения, действия (бездействие) должны быть признаны незаконными, какие права и свободы лица нарушены этими решениями, действиями или бездействием (ч. 1 ст. 247 ГПК РФ).

До подачи заявления налогоплательщик должен оплатить госпошлину в размере 100 рублей (п.п. 7 п. 1 ст. 333.19 НК РФ).

Статьей 249 ГПК РФ обязанность по доказыванию обстоятельств, послуживших основанием для принятия нормативного правового акта, его законности, а также законности оспариваемых решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих возлагаются на орган, принявший нормативный правовой акт, органы и лиц, которые приняли оспариваемые решения или совершили оспариваемые действия (бездействие).

Согласно статье 250 ГПК РФ после вступления в законную силу решения суда по делу, возникающему из публичных правоотношений, лица, участвующие в деле, а также иные лица не могут заявлять в суде те же требования и по тем же основаниям.

Наиболее часто налогоплательщиками предъявляются следующие заявления в суды (рис. 1):

- о признании недействующим нормативного акта налогового органа;
- о признании недействительным ненормативного акта (решения, постановления, требования) налогового органа о взыскании с налогоплательщика недоимки, пени, штрафов, о наложении ареста на имущество налогоплательщика, об обращении взыскания на имущество налогоплательщика и т.д.;
- о признании незаконными решения налогового органа, действия (бездействия) его должностных лиц и обязанности устранить допущенные нарушения;
- о признании не подлежащим исполнению инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, по которому взыскание налога, пени и штрафа производится в бесспорном порядке;
- о возврате из бюджета или зачете излишне уплаченного или взысканного налога, пени, штрафов (ст. 78, 79 НК РФ и др.);
- о взыскании процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных или взысканных налогов, пеней, штрафов (ст. 78, 79, 176 НК РФ и др.);
- о взыскании убытков, причиненных неправомерными решениями, действиями (бездействием) налоговых органов и их должностных лиц (ст. 35 НК РФ).

В практике налоговых споров, как отмечают многие специалисты в области арбитражного процесса, в основном применяются две разновидности исков:

- иски о признании (например, иск о признании недействительным нормативного или ненормативного акта налогового органа);
- иски о присуждении (взыскание убытков, возврат из бюджета денежных средств, списанных с нарушением установленного коном порядка и т. д.).

Применительно к налоговым спорам, рассматриваемым в настоящее время арбитражными судами, исходя из положений ст. 22 АПК РФ и Части первой НК РФ, можно обозначить следующие предметы встречающихся исков.

Иски, подаваемые налогоплательщиками:

- 1) О признании недействительным нормативного акта налогового органа.
- 2) О признании недействительным ненормативного акта (решения, постановления) налогового органа.

При предъявлении исков о признании недействительными ненормативных актов необходимо учитывать, что в соответствии со ст. 22 АПК РФ обязательным условием рассмотрения судом соответствующего акта является факт нарушения этим актом прав и законных интересов организации или гражданина-предпринимателя, предъявивших соответствующий иск.

Акты налоговых проверок в судебном порядке не обжалуются, так как сами по себе они не содержат обязательных для налогоплательщика предписаний, влекущих юридические последствия, а констатируют фактические обстоятельства выявленного (на взгляд должностного лица, проводившего проверку) нарушения налогового законодательства содержат предложения по устранению выявленных нарушений и применению к налогоплательщику мер ответственности.

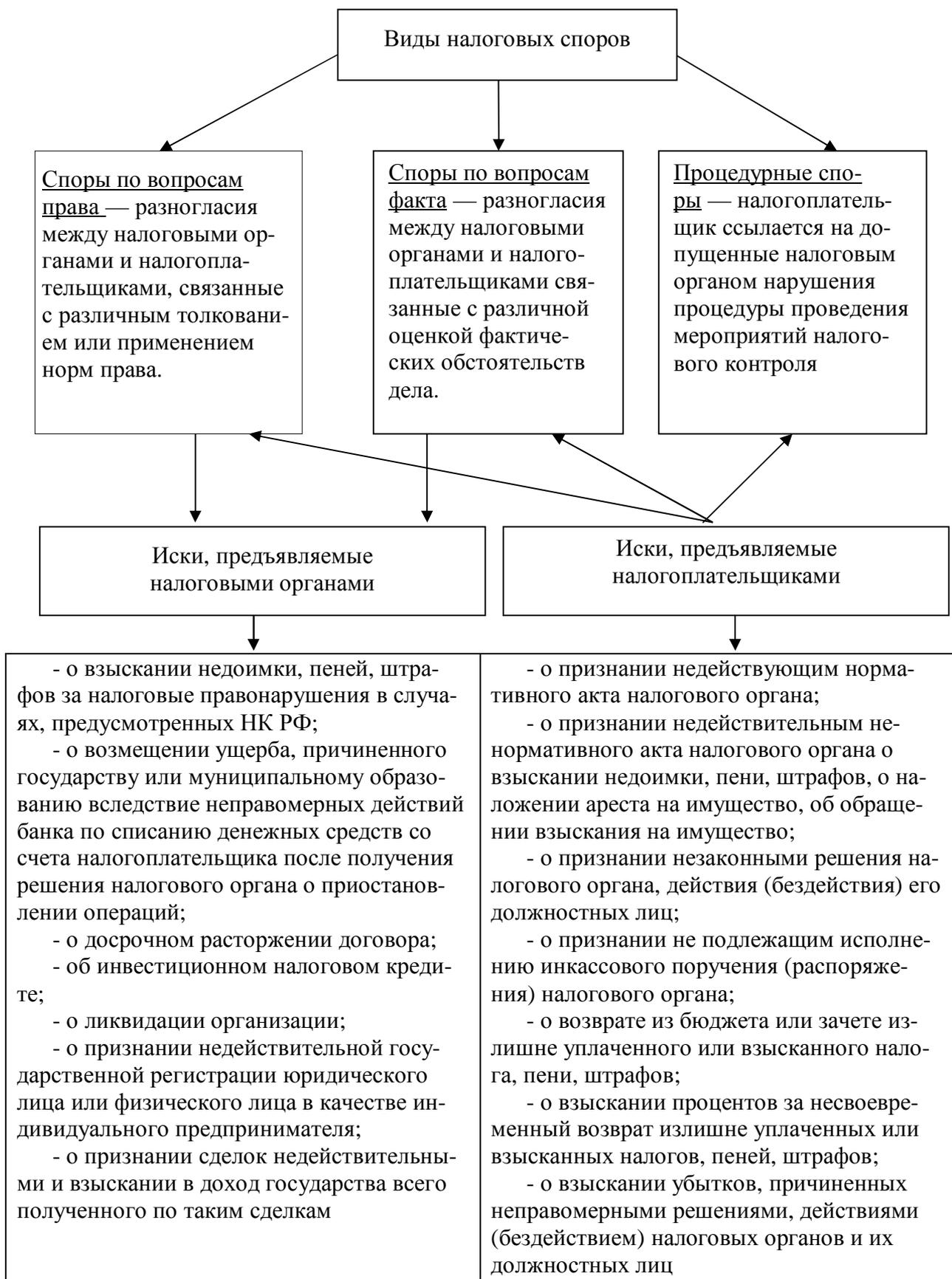


Рис. 1. Виды налоговых споров

Что касается инкассового поручения, то по поводу возможности его обжалования есть разные мнения. Так, ФАС Московского округа в Постановле-

нии от 22 августа 2003 г., 19 августа 2003 г. по делу № КГ-А40/5838-03 пришел к выводу, что инкассовые поручения не являются ненормативными актами. Они представляют собой платежные документы, переданные в банк на основании решений налогового органа.

В целях защиты своих интересов налогоплательщик может заявить требование о признании:

- незаконными действий налоговых органов по выставлению инкассо;
- инкассового поручения не подлежащим исполнению.

3) О возврате излишне уплаченных (взысканных) сумм налога (сбора) (в порядке ст. 78, 79 НК РФ).

4) Об обязанности должностных лиц налоговых органов совершить установленные законом действия (например, произвести зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора, пени в порядке ст. 78 НК РФ).

5) О пресечении незаконных действий должностных лиц налоговых, органов (например, при проведении налоговой проверки неуполномоченным лицом, при незаконном изъятии документов, при предъявлении к налогоплательщику незаконных требований и т.д.).

6) О взыскании убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) должностных лиц.

Основание иска – это обстоятельства, на которые ссылается истец в подтверждение исковых требований.

Именно эти обстоятельства будут в дальнейшем доказываться в порядке ст. 53 АПК РФ, и от того, насколько правильно и полно вы их определите, в дальнейшем будет зависеть исход рассмотрения судом дела.

Основания иска нужно выбирать исходя из предмета доказывания по конкретному спору, так как именно предмет доказывания по конкретному спору обуславливает обстоятельства, которые необходимо положить в основание иска либо в возражения по нему.

Так же, как и предмет иска, основание иска может быть изменено истцом в порядке ст. 37 АПК РФ до принятия решения по делу. Однако необходимо иметь в виду, что одновременное изменение предмета и основания иска не допускается (см. п. 3 постановления Пленума ВАС РФ «О применении АПК РФ при рассмотрении дел в суде первой инстанции» от 31 октября 1996 г. № 13).

Кроме того, очень важно знать, что суд по собственной инициативе не вправе выходить за пределы исковых требований или исследовать основания иска, не указанные в исковом заявлении.

Именно по этой причине во многих случаях и налогоплательщики, и налоговые органы проигрывают дела, так как их представители не могут правильно и полно определить обстоятельства, подлежащие доказыванию с целью установления тех или иных юридических фактов, имеющих значение для конкретного налогового спора. На практике судьи все больше и больше отходят от несвойственных им функций по установлению объективной истины по спору, предпочитая разрешать спор исходя из принципа состязательности судопроизводства по заявленным сторонами требованиям, основаниям

иска и по представленным ими доказательствам.

Доказывание в налоговом споре также имеет свою специфику.

Как правило, тем или иным видам (категориям) споров присущ свой предмет доказывания, определяемый нормами материального права, регулирующими те или иные правоотношения, основанием иска и возражениями против иска. Это в полной мере относится и к налоговым спорам.

Неправильное определение предмета доказывания в конкретном налоговом споре, исходя из заявленных оснований иска, зачастую приводит к серьезным ошибкам и запутыванию дел.

В общем виде подавляющая: часть налоговых споров, вне зависимости от предмета и основания иска, сводится к спорам:

1) О наличии либо отсутствии недоимки или переплаты по какому-либо виду налога или сбора.

2) О признании неправомерным ненормативного правового акта налогового органа.

3) О возмещении убытков, причиненных налогоплательщику незаконными решениями налоговых, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов или незаконными действиями (бездействием) должностных лиц указанных органов (ст. 21, 35 НК РФ).

4) Об обжаловании действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов (ст. 138 НК РФ).

Именно в этих спорах, как показывает практика, и у налогоплательщиков, и у налоговых органов часто возникает проблема с определением предмета доказывания.

Исходя из норм Налогового кодекса РФ, постановлений Конституционного Суда РФ по этому вопросу (например, от 17 декабря 1996 г. № 20-П, от 15 июля 1999 г. № 11-П и др.), сложившейся судебной-арбитражной практики (см., например, п. 1 Информационного письма ВАС РФ от 21 июня 1999 г. № 46) можно отметить, что по 1-й группе споров подлежат доказыванию факт и размер вменяемого налогоплательщику налогооблагаемого дохода (прибыли) либо иного объекта налогообложения и сумма исчисленного налога.

Вина налогоплательщика в данном случае не имеет значения и не доказывается.

Дела, связанные с оспариванием налогоплательщиком требования на уплату налога, пеней, часто основаны на неточностях и ошибках в содержании данного документа, допущенных инспекцией при его составлении. Долгое время практика исходила из того, что обязанность доказать обоснованность и правильность указанных в требовании сумм налога, пеней возложена на налоговый орган (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 4 августа 2004 г. по делу № А66-9710-03). Однако в последнее время практика меняется. В ряде судебных решений отмечено, что налогоплательщик обладает всей полнотой сведений о своих хозяйственных операциях и обязан знать размер своей налоговой задолженности. Если суммы, указанные в требовании инспекции, отличаются от данных налогоплательщика, последний обязан провести досудебную сверку

расчетов с инспекцией. Констатация налогоплательщиком формальных нарушений, допущенных инспекцией при составлении требования, не ведет согласно этим судебным актам к автоматическому признанию требования недействительным (см., например, Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 9 августа 2006 г. по делу № Ф04-4999/2006/25233-А27-33 и от 7 августа 2006 г. по делу № Ф04-4892/2006 (25135-А27-37)).

Данный подход также подтверждает существование тенденции в арбитражных судах уклоняться от установления размера задолженности налогоплательщика, если существует возможность передать этот вопрос на двухстороннее решение – налогоплательщика и налогового органа.

По 2-й группе споров подлежат доказыванию:

1) факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения (событие налогового правонарушения);

2) размер соответствующего занижения (сокрытия, неучета) объекта налогообложения и т.д. (где это необходимо);

3) вина налогоплательщика в совершенном нарушении (соответственно, наличие отягчающих либо смягчающих обстоятельств, обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения);

4) наличие обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности (если он на них ссылается).

В третьей категории споров в предмет доказывания, исходя из общих правил возмещения убытков и сложившейся судебной практики, входят следующие юридические факты:

– наличие незаконного решения вышеназванных органов либо факта незаконного действия (бездействия) их должностных лиц;

– факт и размер понесенных налогоплательщиком убытков;

– причинная связь между принятым незаконным решением либо незаконным действием (бездействием) должностных лиц и возникшими у налогоплательщика убытками;

– вина налогового органа (таможенного органа; органов государственных внебюджетных фондов) в причинении налогоплательщику убытков.

По общему правилу при доказанности факта незаконности решения соответствующих органов или противоправности поведения их должностных лиц их вина в причинении убытков презюмируется (ст. 1064, 1069 ГК РФ). Однако на практике вы можете столкнуться с иным подходом судей к вопросу доказывания вины налоговых органов в причинении убытков налогоплательщику, поэтому необходимо обосновать вопрос доказывания вины соответствующих органов (их должностных лиц) в причинении убытков.

Как правило, в 4-й категории споров заявляются иски либо о «пресечении действий должностного лица налогового органа, нарушающих право или создающих угрозу его нарушения», либо об обязанности совершить определенные действия. В предмет доказывания по таким делам входит только факт противоправности поведения (незаконного действия либо бездействия) должностного лица налогового органа.

Не всякое действие можно обжаловать в силу того, что оно лежит в рамках полномочий должностного лица налогового органа, либо само действие не влечет за собой юридически значимых последствий, поскольку такие последствия возникают в связи с принятым ненормативно-правовым актом. В таких случаях необходимо исследовать наличие злоупотребления правом налоговых органов и реальное нарушение прав налогоплательщика.

Способ доказывания зависит от позиции, на которой строится позиция налогоплательщика:

Первая позиция основана на использовании презумпций невиновности и добросовестности налогоплательщика. Данная позиция основана на использовании положений НК РФ и АПК РФ, согласно которым обязанность доказывания состава налогового правонарушения возложена на налоговый орган (п. 6 ст. 108 НК РФ, п. 4 ст. 215 АПК РФ).

Дела с участием государственных органов, вытекающие из публично-правовых (в том числе налоговых) правоотношений, специфичны в вопросе распределения обязанности по доказыванию между сторонами. По смыслу п. 1 ст. 65, п. 5 ст. 200 АПК РФ налоговый орган обязан доказать в отношении своих решений, актов, действий (бездействия), законность которых оспаривается налогоплательщиком:

- обстоятельства, послужившие основанием для их принятия;
- их законность;
- свои полномочия на момент их принятия.

Презумпция невиновности налогоплательщика сформулирована в п. 6 ст. 108 НК РФ: лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его вина не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Данная презумпция применяется в делах о совершении налогоплательщиками налоговых правонарушений.

Кроме того, по смыслу нормы п. 7 ст. 3 НК РФ раскрытой КС РФ в Определении от 25 июля 2001 г. № 138-0, в сфере налоговых правоотношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков, а обязанность доказывать их обнаружившуюся недобросовестность лежит на налоговых органах.

Реализация подобной позиции на практике привела бы к полному исключению налогоплательщика из процесса доказывания, в том числе по спору, инициированному самим налогоплательщиком. Обращаясь в арбитражный суд за защитой своих нарушенных прав и законных интересов, организация обязана в соответствии с положениями ст. 199 АПК РФ указать правовые основания своих требований, т.е. сослаться на конкретные нормы закона, которые нарушены налоговым органом. Налогоплательщик также обязан приложить к заявлению доказательства, подтверждающие фактические обстоятельства, на которых основаны его правовые требования. Таким образом, на практике презумпция добросовестности налогоплательщика применяется с учетом общей обязанности каждой стороны доказывать те обстоятельства, на которые она ссылается в обоснование своих требований (ст. 65 АПК РФ).

Вторая позиция основана на использовании возможности предоставить

все имеющиеся доказательства в обоснование своей правоты.

Использование данной позиции связано с двумя моментами: состязательность процесса и возможность предоставления дополнительных документов.

Арбитражное судопроизводство в России строится на основе принципа состязательности (ст. 123 Конституции РФ, ст. 9 АПК РФ), который заключается в обеспечении сторонам дела «паритетной» возможности доказывать свою правовую позицию всеми доступными им согласно закону способами. Этот принцип в силу его прямого закрепления в Конституции РФ носит универсальный характер и распространяется на все категории судебных споров. Неиспользование стороной возможности представить доказательства в обоснование своих требований (возражений) по делу оставляет риск возникновения для нее негативных последствий такого процессуального поведения. В арбитражном процессе суд согласно АПК РФ не играет активной роли в сборе доказательств, а лишь обеспечивает их надлежащее исследование на началах независимости, объективности и беспристрастности.

Состязательность в арбитражном процессе применительно к порядку доказывания раскрыта в общем положении ст. 65 АПК РФ, согласно которому «каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений».

Кроме того, как было указано в Определении Конституционного Суда РФ от 12.06.2006 № 267-О позиция арбитражных судов о том, что суд обязан установить соответствие выводов налогового органа только материалам, которыми налоговый орган располагал на момент проведения проверки, без дополнительных материалов является необоснованной.

Судебная защита налогоплательщиков не может быть обеспечена, если суды при принятии решения исходят из одного только отсутствия у налогового органа документов, подтверждающих правильность действий налогоплательщика, без установления всех имеющих значение обстоятельств. Таким образом, суд обязан принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений, а кроме того, налогоплательщик не может быть лишен права представлять документы, которые являются основанием получения налогового вычета, независимо от того, были ли эти документы истребованы и исследованы налоговым органом при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности

Анализ решений по конкретным делам показывает, что содержание правовых презумпций, защищающих налогоплательщика, в трактовке судей отличается от идеальной модели и предполагает состязательность процесса.

Если применение налогоплательщиком налогового вычета либо льготы связано с документальным подтверждением наличия права, обязанность доказывать соответствующие обстоятельства возлагается на лицо, заинтересованное в получении налогового вычета (льготы).

Отметим, что суд в данном деле опирался на мнение Президиума ВАС РФ, высказанное в Постановлении от 6 сентября 2005 г. № 2749/05. Распределяя между сторонами обязанность по доказыванию в аналогичном споре, ВАС

РФ указал, что на налоговом органе лежит бремя доказывания факта и размера вмененного предпринимателю дохода, а на предпринимателе – факта и размера понесенных расходов.

ВАС РФ последовательно отстаивает позицию о неправомерности исключения налогоплательщика из процесса судебного доказывания. Так, в деле о применении малым предприятием, производящим продовольственные товары, льготы по налогу на прибыль суды первой инстанции признали незаконным доначисление налога, сославшись на то, что налоговый орган не доказал факт прекращения налогоплательщиком льготированной деятельности. ВАС РФ отменил судебные решения, отметив, что нормы НК РФ связывают возможность использования налоговых льгот с доказательством налогоплательщиком права на их применение. Следовательно, вывод судов об обязанности инспекции представить доказательства отсутствия у общества права на применение льготы является ошибочным (Постановление Президиума ВАС РФ от 14 февраля 2006 г. № 11202/05).

Следствием описанных положений является изменение трактовки судами содержания понятия «презумпция добросовестности налогоплательщика». Исходя из известного Определения КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-0, налогоплательщик должен доказать реальность совершения хозяйственных операций, с которыми налоговое законодательство связывает наступление определенных юридических фактов. Основываясь на позиции КС РФ, суды при рассмотрении конкретных дел (прежде всего о возмещении налогоплательщику НДС) разделяют предмет доказывания на две части:

- вопрос добросовестности налогоплательщика (доказывает налоговый орган);

- документальное подтверждение совершения операций, освобождающих налогоплательщика от уплаты налога или порождающих право на налоговый вычет (доказывает налогоплательщик).

Добросовестность в этих делах понимается судом в узком смысле как субъективное отношение налогоплательщика к совершаемым им операциям: наличие так называемой деловой цели, отсутствие умысла на избежание налогообложения. Данный подход позволяет привлекать налогоплательщика к ответственности даже за отсутствие «разумной осмотрительности при выборе контрагента» (см., например, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 27 февраля 2004 г. по делу № А29-7665/2003А, ФАС Западно-Сибирского округа от 21 августа 2006 г. по делу № Ф04-5186/2006 (25476-А75-33)).

В деле о применении налоговых санкций обязанность доказать наличие смягчающих вину обстоятельств лежит на лице, заинтересованном в смягчении налоговой ответственности.

По общему правилу вину лица, привлекаемого к налоговой ответственности, доказывает налоговый орган. Вместе с тем положение п. 1 ст. 65 АПК РФ обязывает налогоплательщика, ссылающегося на смягчающие обстоятельства, доказывать их наличие доступными ему способами. Необходимо также иметь в виду, что отнесение того или иного обстоятельства к разряду смягчающих от-

ветственность нарушителя основывается на непосредственной оценке указанных обстоятельств судом, а не на наличии причинно-следственной связи между обстоятельством и нарушением. На эти особенности указано в Постановлениях ФАС Дальневосточного округа от 17 сентября 2003 г. по делу № Ф03-А51/03-2/2085, ФАС Северо-Западного округа от 5 февраля 2001 г. по делу № А13-4924/00-17.

## **2.2. Развитие судебного порядка защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации**

Развитие судебного порядка защиты прав налогоплательщиков в первую очередь связано с развитием системы арбитражных судов и арбитражного судопроизводства. До 1991 г. хозяйственные споры разрешались государственными и ведомственными арбитражами. «Государственный арбитраж, с одной стороны, являлся органом государственного управления, наделенным для этого рядом полномочий в сфере хозяйственных отношений (включая право принятия нормативных актов), и, с другой стороны, разрешал возникающие в данной сфере споры между предприятиями. Одновременно действовала система ведомственных арбитражей, обеспечивающая разрешение хозяйственных споров между предприятиями в рамках одного министерства и ведомства»<sup>10</sup>. В 1991–1992 гг. была упразднена система государственных и ведомственных арбитражей и преобразована в арбитражные суды посредством принятия Закона РФ «Об арбитражном суде» и АПК 1992 г. Для разрешения конфликтов между множеством субъектов хозяйственной деятельности была необходимость создания арбитражных судов. Так, в Конституции РФ было окончательно закреплено самостоятельное место арбитражных судов в системе органов судебной власти. В 1995 г. были приняты Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в РФ», являющийся правовой основой действующей системы арбитражного судопроизводства, и АПК, который действовал до 2002 г. В 2002 г. был принят новый АПК, усовершенствованный и более подробно регулирующий порядок судопроизводства в арбитражных судах.

До принятия Налогового кодекса РФ существовало два различных подхода к проблеме защиты интересов налогоплательщиков, один из которых был основан на современном понимании сущности отношений частной собственности и необходимости ее защиты, а другой определен стремлением сохранить неравенство сторон в налоговых отношениях, оставить налогоплательщика в зависимости от налоговых органов.

Неоднозначность законодательной регламентации порядка защиты прав налогоплательщика заключалась в следующем. В соответствии с п. 4 ст. 8 Закона РСФСР от 24.12.90 № 443-1 «О собственности в РСФСР» лицо, не согласное с решением о бесспорном списании с него платежей в бюджет, имело право обратиться с иском в суд или арбитражный суд. Данная норма была включена в Закон с целью установления гарантий судебной защиты имущественных прав собственников от любых незаконных действий государственных органов.

<sup>10</sup> Арбитражный процесс : учебник / под ред. проф. В.В. Яркова. М., 2003. 832 с.

Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 05.03.92 г. закрепил соответствующие споры в качестве одной из категорий споров в сфере управления. Так, в силу ст. 22 АПК РФ арбитражному суду стали подведомственны споры:

- об обжаловании решений государственных и иных органов об изъятии у организаций и граждан-предпринимателей денежных средств и иного имущества;
- о возврате из бюджета денежных средств, списанных в виде экономических (финансовых) санкций государственными налоговыми инспекциями и иными контролирующими органами в бесспорном порядке с нарушением требований законодательства.

Вместе с тем практически одновременно с Законом РСФСР от 24.12.90 «О собственности в РСФСР» был принят Закон РСФСР от 21.03.91 № 943-1 «О Государственной налоговой службе РСФСР», разработчики которого, стояли на совершенно иных позициях в вопросе о способах защиты прав налогоплательщиков. Согласно ст. 14 названного Закона, действия должностных лиц государственных налоговых инспекций могли быть обжалованы предприятиями в те налоговые органы, которым они непосредственно подчинены. Жалоба рассматривается и решения по ней принимаются не позднее одного месяца со дня ее поступления; решение по жалобе может быть обжаловано в течение одного месяца в вышестоящие налоговые инспекции.

Лишь одна уступка сделана в этом Законе (причем только для тех налогоплательщиков, которые смогли дойти до конца всей служебной лестницы и, что самое главное, дождаться от высшего налогового органа официального ответа на свою жалобу): в случае несогласия предприятия с решением последней инстанции – Госналогслужбы РФ оно может быть обжаловано данным предприятием в Высший Арбитражный Суд РФ. Те же плательщики, которые оказались не в силах тягаться с чиновничьим аппаратом или не смогли добиться официального ответа от Госналогслужбы РФ, фактически лишались возможности защитить каким-либо образом свои права: уклонение любой инстанции от ответа закрывает путь для просителя к дальнейшему обжалованию (ведь в вышестоящие органы можно обжаловать лишь решения нижестоящих инспекций, а не их уклонение от принятия таковых).

Почти два года налоговая служба пыталась воспрепятствовать внедрению в практику налоговых отношений судебной процедуры урегулирования разногласий между налогоплательщиками и налоговыми органами. Сначала в Государственный арбитраж РСФСР, а затем в Высший Арбитражный Суд РФ поступали многочисленные официальные и полуофициальные требования запретить арбитражным судам на местах прием к рассмотрению исков предприятий и организаций о признании недействительными решений налоговых инспекций о взыскании недоимок и финансовых санкций, а также о возврате списанных в бесспорном порядке денежных сумм. При этом в качестве основного аргумента в обоснование данного требования высказывалось мнение о том, что предусмотренный ст. 14 Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» порядок обжалования действий налоговых инспекций является специальным по отношению к порядку, установленному п. 4 ст. 8 Закона РСФСР «О

собственности в РСФСР», и, следовательно, изымает соответствующие споры из компетенции судебных органов (кроме случаев, когда в Высший Арбитражный Суд РФ обжалуется решение Госналогслужбы РФ).

Однако позиция ВАС РФ по данному вопросу изначально основывалась на том, что закон, регламентирующий деятельность конкретного государственного органа, не может вносить коррективы в правовое регулирование отношений собственности, закрепленное Законом о собственности, и лишать собственника права на судебную защиту своих имущественных интересов. Суть этой позиции закреплена в п. 4 информационного письма ВАС РФ от 23.11.92 № С-13/ОП-329 «О практике разрешения споров, связанных с применением налогового законодательства» и сводится к тому, что действующее законодательство предоставляет налогоплательщику два способа защиты его имущественных прав: путем обращения в судебные органы или в административном порядке, предусмотренном ст. 14 Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР». При этом право выбора того или иного способа защиты принадлежит налогоплательщику – он может отказаться от обжалования действий должностных лиц налоговой инспекции в вышестоящую налоговую инспекцию и сразу обратиться с иском в арбитражный суд по месту нахождения налоговой инспекции, проводившей проверку, либо использовать процедуру оспаривания решения налоговой инспекции по подчиненности вплоть до Госналогслужбы РФ.

В связи с признанием права на существование за обоими указанными выше способами защиты интересов налогоплательщиков на практике возник вопрос о том, исключают эти способы друг друга или нет.

Гражданский кодекс РФ 1994 г. в ст. 11 дает однозначный ответ на этот вопрос: решение, принятое в административном порядке, может быть обжаловано в суде. Высший Арбитражный Суд РФ в 1992 г. (задолго до включения этой нормы в ГК РФ) исходил из тех же позиций и в п. 4 письма № С-13/ОП-329 однозначно подчеркивал, что обжалование действий должностных лиц налоговых инспекций по принципу подчиненности не лишает предприятия права на защиту своих интересов в судебном порядке, и на любой стадии административного обжалования налогоплательщик вправе отказаться от данного способа защиты и обратиться в арбитражный суд с иском к налоговой инспекции, непосредственно принявшей решение о взыскании денежных средств.

В отличие от АПК РФ 1992 г. ст. 22 АПК РФ 1995 г. уже не делит подведомственные арбитражному суду дела на экономические споры и споры в сфере управления, учитывая условность и небеспорность этого деления. Часть 1 ст. 22 Кодекса 1995 г. содержит общее правило о подведомственности арбитражному суду дел по экономическим спорам, возникающим из гражданских, административных и иных правоотношений. При этом понятием «экономический спор» охватываются все споры, подведомственные арбитражному суду: как споры, возникающие из гражданских правоотношений, которые традици-

онно именовались имущественными, так и споры в сфере управления, возникающие из административных правоотношений.

Исходя из специфики налоговых правоотношений, защита прав налогоплательщиков по АПК РФ 1995 г. возможна путем предъявления следующих видов исковых требований:

1) О признании недействительным акта (решения) государственной налоговой инспекции в части применения финансовых санкций за выявленные налоговые нарушения путем предъявления иска о признании недействительным (полностью или частично) ненормативного акта налоговой инспекции, не соответствующего закону или иным нормативным правовым актам и нарушающего права и законные интересы налогоплательщика.

2) О восстановлении положения, существовавшего до нарушения права, и пресечении действий, нарушающих право и создающих угрозу его нарушения, путем предъявления иска о возврате из бюджета денежных средств, списанных налоговым органом в бесспорном (безакцептном) порядке с нарушением требований закона или иного нормативного правового акта, и иска о признании не подлежащего исполнению инкассового поручения налогового органа, по которому взыскание производится в бесспорном (безакцептном) порядке.

3) О возмещении причиненных убытков путем предъявления иска о возмещении убытков.

Таким образом, ключевым вопросом при установлении подведомственности возникшего спора арбитражному суду, по АПК РФ 1995 г., является сущность правоотношений, возникших между плательщиком и налоговым органом. Перечень правоотношений, из которых может возникнуть экономический спор, согласно ст. 22 АПК РФ 1995 г., являлся примерным.

Кроме того, АПК РФ 1995 г. из компетенции ВАС РФ было исключено рассмотрение следующих споров: о признании недействительными актов государственных и иных органов и о возмещении убытков, причиненных предприятиям и гражданам такими актами; об обжаловании решений государственных и иных органов об изъятии денежных средств и иного имущества; о возврате неправомерно изъятых денежных и иных средств. Так, если, по АПК РФ 1992 г., налогоплательщик наряду с соответствующим актом налоговой инспекции обжаловал решение Госналогслужбы РФ об отказе в удовлетворении своей жалобы (в порядке, предусмотренном ст. 14 Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР») и Госналогслужба РФ была указана в качестве одного из соответчиков по делу, то спор был подсуден Высшему Арбитражному Суду РФ. По АПК РФ 1995 г., в ВАС РФ могут быть обжалованы только акты высших органов власти РФ, поэтому акты других государственных органов, включая Госналогслужбу РФ, подлежат обжалованию исключительно в арбитражном суде субъекта РФ по общим правилам территориальной подсудности.

Выступая ответчиками по искам предприятий и организаций о возврате из бюджета денежных средств, списанных с истцов в бесспорном порядке в качестве финансовых санкций, налоговые инспекции нередко заявляли ходатайства о применении к таким искам годичного срока давности, мотивируя свою

позицию ссылкой на п. 3 ст. 38 Закона СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций», в силу которого возврат платежей из бюджета производится только в том случае, если не истек годичный срок со дня их поступления в бюджет.

Судебно-арбитражная практика исходит из того, что к требованиям о возврате из бюджета денежных средств, списанных налоговыми инспекциями в бесспорном порядке за нарушение налогового законодательства, применяется общий срок исковой давности, установленный гражданским законодательством. Эта позиция закреплена Высшим Арбитражным Судом РФ в п. 2 информационного письма от 31.05.94 № С1-7/ОП-373 «Обзор практики разрешения споров, возникающих в сфере налоговых отношений и затрагивающих общие вопросы применения налогового законодательства».

Законом РФ «Об основах налоговой системы в РФ» впервые был установлен срок давности на взыскание недоимок по налогам. Согласно ст. 24 названного Закона, бесспорный порядок взыскания недоимок по налогам с юридических лиц может быть применен в течение шести лет с момента образования указанной недоимки.

АПК РФ 1995 г. впервые установил важное правило, согласно которому арбитражный суд, обеспечивая иск, по ходатайству ответчика может потребовать от истца гарантий возмещения возможных для ответчика убытков. Ст. 76 АПК РФ устанавливала исчерпывающий перечень мер по обеспечению иска. Применительно к исковым требованиям налогоплательщиков была выделена такая мера, как приостановление взыскания по оспариваемому истцом инкассовому поручению, выставляемому налоговой инспекцией в обслуживающее налогоплательщика банковское учреждение в целях списания в безакцептном порядке недоимок по налогам и финансовых санкций (п. 4 ч. 1 ст. 76).

Такой способ обеспечения иска, как приостановление исполнения акта (решения) налогового органа в случае оспаривания его налогоплательщиком или иным заинтересованным лицом в арбитражном суде, в АПК РФ 1995 г. отсутствовал, а из четырех видов исковых требований налогоплательщиков, указанных выше, только для одного была предусмотрена мера обеспечения.

В.Ф. Яковлев приводил следующую статистику рассмотрения налоговых споров: «Арбитражные суды и их практика являются, по существу, точным индикатором экономики, зеркалом происходящих в ней процессов»<sup>11</sup>.

Статистика ВАС позволяет рассмотреть динамику количества налоговых споров в арбитражных судах России за период с 1992–2011 гг.

Статистические данные хорошо иллюстрируют движение законодательного регулирования налоговых споров в РФ.

---

<sup>11</sup> Яковлев В.Ф. Арбитражные суды: проблемы и пути их // Рос. юстиция. 2002. № 5. С. 4–8.

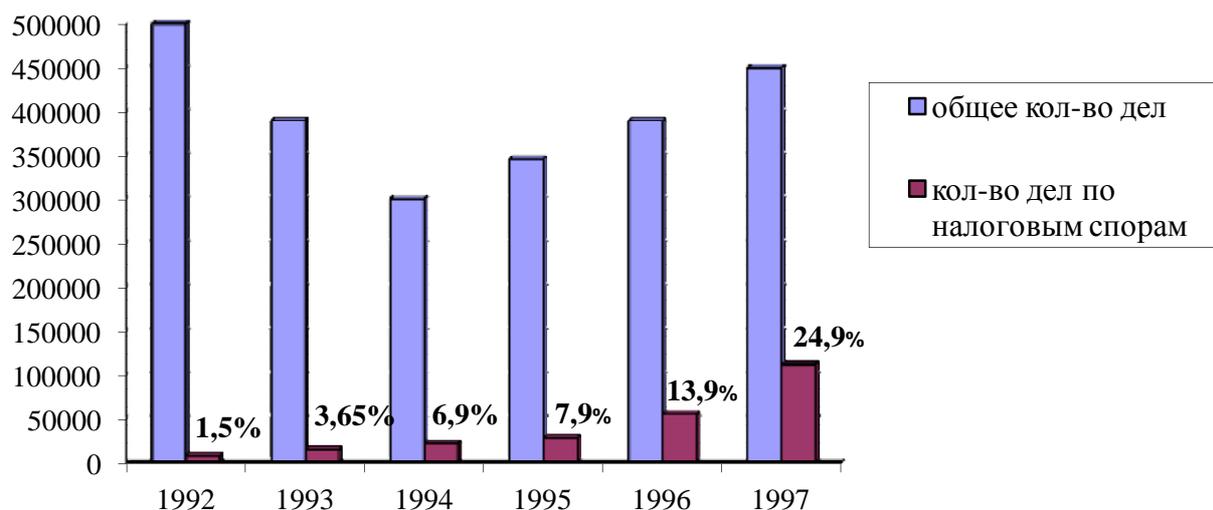


Рис. 2. Динамика количества рассмотренных налоговых споров в арбитражных судах РФ за период с 1992–1997 гг.

Из данных рис. 2 и 3 виден неуклонный и весьма значительный рост налоговых споров в практике арбитражных судов с 1992 по 2005 гг. Если в 1992 г. их было рассмотрено только порядка 7 500, то в 2005 г. уже 425 000, то есть почти в 57 раз больше.

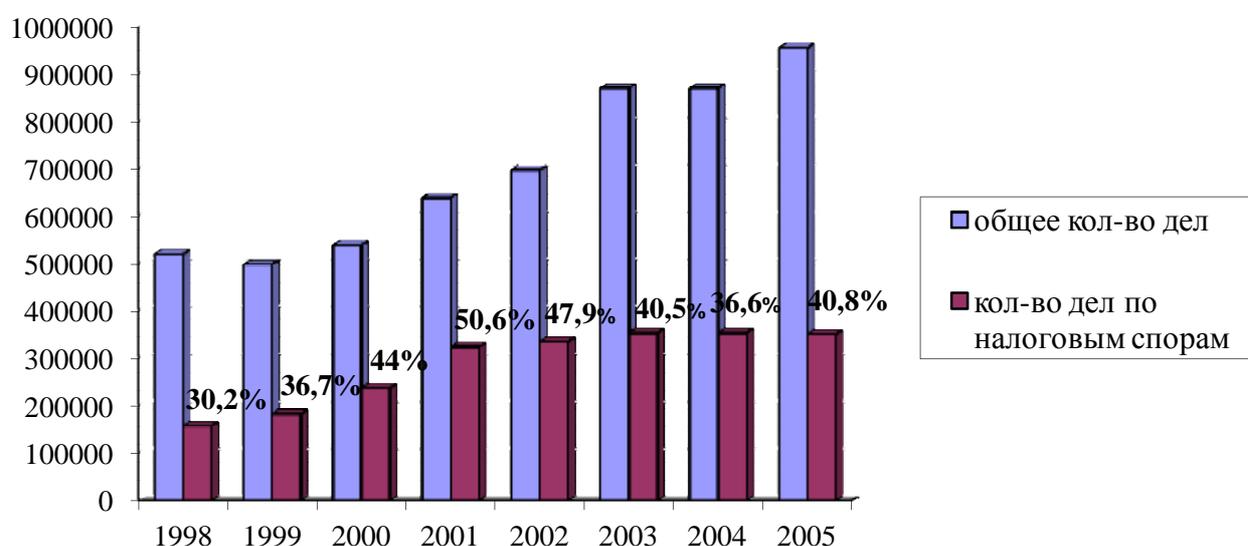


Рис. 3. Динамика количества рассмотренных налоговых споров в арбитражных судах РФ за период с 1998–2005 гг.

При этом рост всех рассмотренных арбитражными судами дел за этот же период составил чуть больше 50%. И если доля налоговых споров в 1992 г. составила всего 1,5% от общего количества рассмотренных дел, то в 2005 г. это соотношение равнялось уже 40,8%. Наибольшее количество налоговых споров было рассмотрено в арбитражных судах в 1999–2002 гг., что объясняется принятием части 1 Налогового кодекса РФ и введенной ст. 114 НК РФ нормой об

исключительно судебном порядке взыскания с налогоплательщиков налоговых санкций.

Количество дел, связанных с применением налогового законодательства, рассмотренных арбитражными судами в 2006–2011 гг., характеризуется сокращением числа дел: если в 2006 г. было рассмотрено 267 195 дел по налоговым спорам, то в 2011 г. уже 98 313, то есть, практически, в 3 раза меньше (рис. 4).

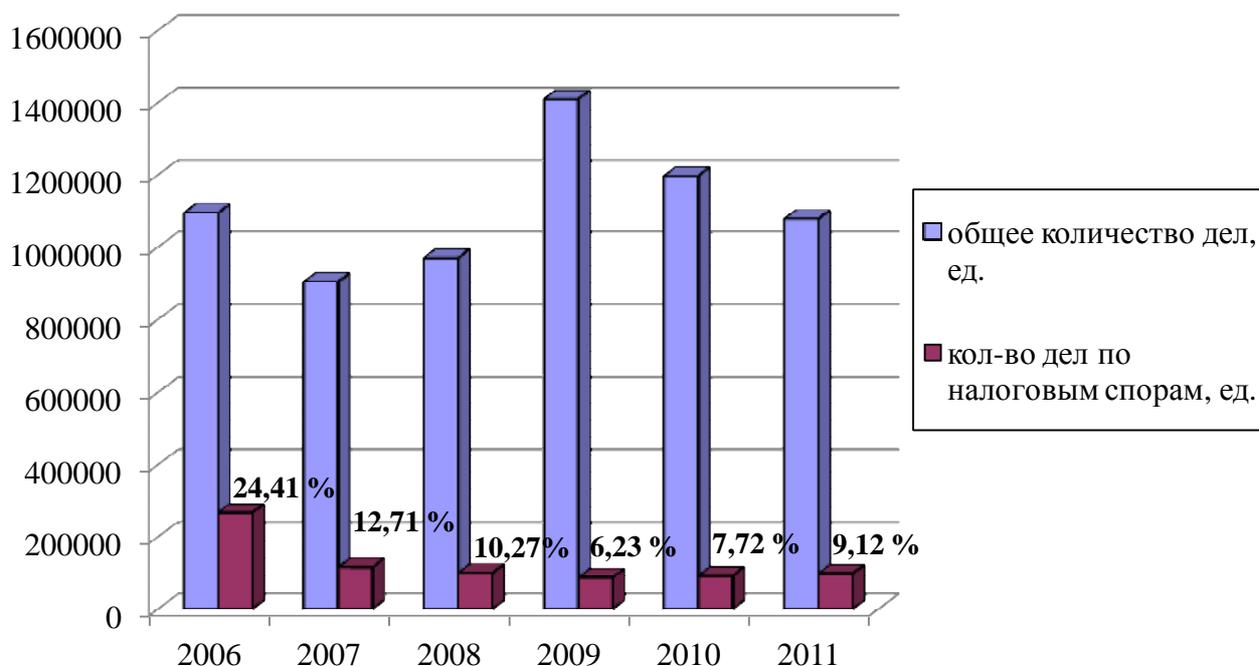


Рис. 4. Динамика количества рассмотренных налоговых споров в арбитражных судах РФ за период с 2006–2011 гг.

При этом динамика рассмотренных арбитражными судами дел за этот же период неоднозначна. Если до 2008 г. прослеживается постепенное снижение общего количества дел, то уже в 2009 г. зафиксировано максимальное количество рассмотренных дел, которое в 2011 г. снизилось на 24 %. Доля налоговых споров в 2006 г. составила около 24 % от общего количества рассмотренных дел, а в 2011 г. она снизилась до уровня 1995–1996 гг. и составила 9,12 %. Однако в сравнении с 2009–2010 гг. в 2011 г. вновь наблюдается рост числа рассмотренных арбитражными судами дел, связанных с применением налогового законодательства. По сравнению с 2010 г. количество налоговых дел увеличилось на 6,4%: 2010 год – 92 438 дел, 2011 год – 98 313 дел. Также на рис. 4 можно заметить, что в 2009 г. доля налоговых споров в общем количестве рассмотренных дел составила 6,23 %, что за рассматриваемый период является ее наименьшим значением. Это в определенной степени связано с внесением изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации, а именно введением обязательного досудебного порядка обжалования решений налоговых органов в вышестоящий орган.

Далее рассмотрим динамику соотношения количества дел, решенных в пользу налоговых органов или налогоплательщиков.

Рассмотрим сравнительную характеристику результатов рассмотрения исков, предъявленных налогоплательщиками за период за период 1995–1997 гг. и 2004–2005 гг., изложенную на рис. 4 и сравнительную характеристику результатов рассмотрения исков, предъявленных налоговыми органами за этот же период, изложенную на рис. 5.

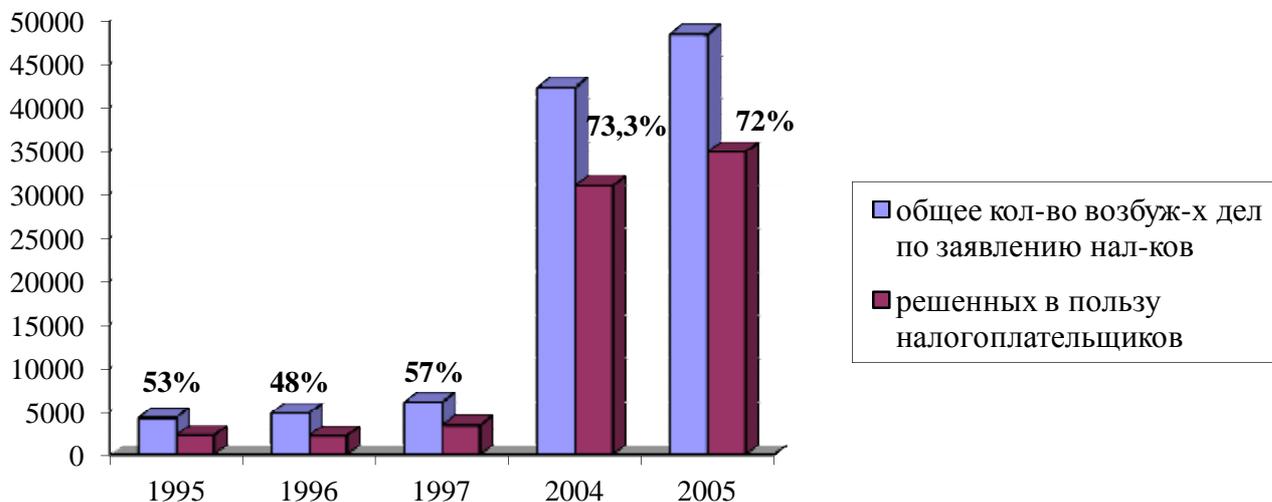


Рис. 5. Сравнительная характеристика результатов рассмотрения исков, предъявленных налогоплательщиками за период 1995–1997 гг. и 2004–2005 гг.

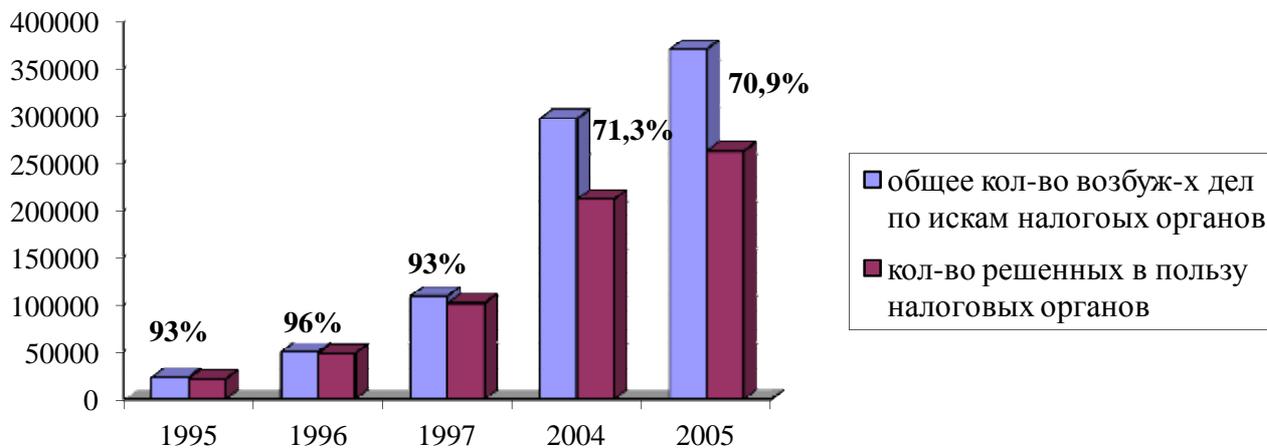


Рис. 6. Сравнительная характеристика результатов рассмотрения исков, предъявленных налоговыми органами за период 1995–1997 гг. и 2004–2005 гг.

Содержание сведений, изложенных в рис. 5 и 6, позволяет увидеть, что в пользу налоговых органов в 1995 г. решалось 93% от предъявленных ими исков, а в пользу налогоплательщиков только 53% дел. Примерно такое же соотношение продолжалось и в 1996–1997 гг. Тогда как, в 2004–2005 гг. соотношение дел, решенных в пользу налогоплательщиков и налоговых органов, предъявивших иски стало примерно равным: 73,3%, 72% и соответственно 71,3% и 70,9%. Однако, при этом, следует отметить, что если заявлений налогоплательщиков в 1995–1997 гг. было рассмотрено соответственно 4 267, 4 810 и 6 044,

то исков налоговых органов за эти же годы арбитражные суды рассмотрели в количествах: 23 247, 4 965 и 109 451, что в общей сложности больше в 12 раз.

За период 2004–2005 гг. количество дел (общее – 90 687), рассмотренных по заявлениям налогоплательщиков, было значительно меньше (в 7 раз), чем количество дел (общее – 667 078), возбужденных по заявлениям налоговых органов. Общее количество дел, рассмотренных всеми арбитражными судами России, по налоговым спорам составило в 2004 г. – 350 000, в 2005 г. – 425 000 дел. По инициативе налоговых органов в 2004 г. было возбуждено 297 213 дел, из которых в пользу налоговых органов было решено 71,3% дел, в 2005 г. соответственно: 369 865 дел и 70,9 % дел. По инициативе налогоплательщиков в 2004 г. было возбуждено 42 273 дел, из которых 73,3 % решены в пользу налогоплательщиков, в 2005 г. соответственно: 48 414 дел и 72,0 % дел.

Приведенные статистические данные свидетельствуют о том, что в 2004–2005 гг. почти в равном соотношении удовлетворялись иски как предъявленные налоговыми органами, так и предъявленные налогоплательщиками, при этом, число дел, возбужденных по инициативе налоговых органов за каждый из приведенных годов более чем в семь раз превышает количество дел, возбужденных по инициативе налогоплательщиков.

Основная часть дел, возникающих из налоговых правоотношений, связанная с взысканием в бюджет налогов и санкций, увеличилась в 2005 г., по сравнению с 2004 г. на 24,4% (297 213 и 369 865 дел соответственно) и что на 14,5% увеличилось количество заявлений налогоплательщиков о признании решений налоговых органов недействительными: с 42 273 дел в 2004 г. до 48 414 дел в 2005 г.

Конституционным судом Российской Федерации было рассмотрено в 2006 г. более 20 дел по вопросам конституционности тех или иных норм налогового законодательства (в 2005г. – более 50, в 2004 г. – более 30 дел).

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ рассмотрел в 2006 г. свыше 150 налоговых споров из 370 всех вообще в нем рассмотренных (в 2005 г. этот показатель составил 120 из 360, а в 2004 г. – 100 из 260), что свидетельствует о неуклонном росте, как всех рассматриваемых судебных дел, так и дел по налоговым спорам.

Далее рассмотрим результаты рассмотрения налоговых споров за 2006–2011 гг. (рис. 7).

По инициативе налоговых органов в 2006 г. было возбуждено 201 654 дел, из которых в пользу налоговых органов было решено 65,22% дел, а в 2011 г. соответственно: 69 795 дел и 41,91% дел. По инициативе налогоплательщиков в 2006 г. было возбуждено 56 974 дел, из которых 72,82% решены в пользу налогоплательщиков, в 2011 г. соответственно: 26 440 дел и 62,79% дел.

Анализ рассмотренных арбитражными судами РФ исков, предъявленных налоговыми органами за период 2006–2011 гг. показал, что на протяжении нескольких лет сохраняется положительная динамика количества дел, возбуждаемых по искам налоговых органов, при этом наблюдается резкое снижение количества дел, решенных в пользу налоговых органов: в 2006 г. – 131 521, в 2011 г. – 29 251 дел.

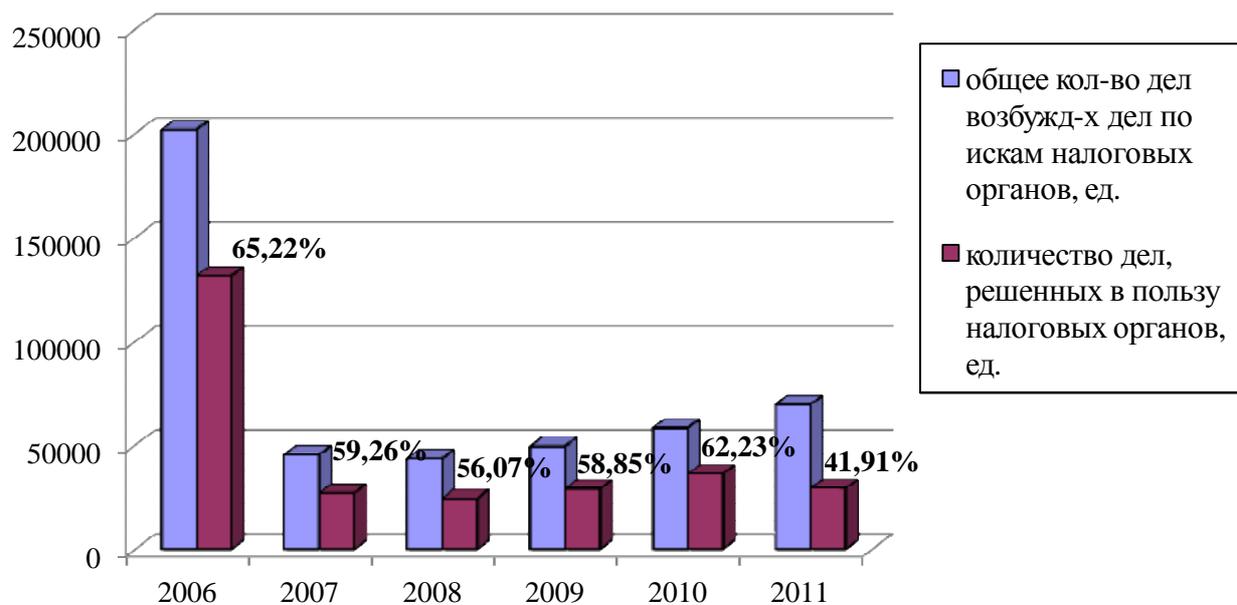


Рис. 7. Сравнительная характеристика результатов рассмотрения исков, предъявленных налоговыми органами за период 2006–2011 гг.

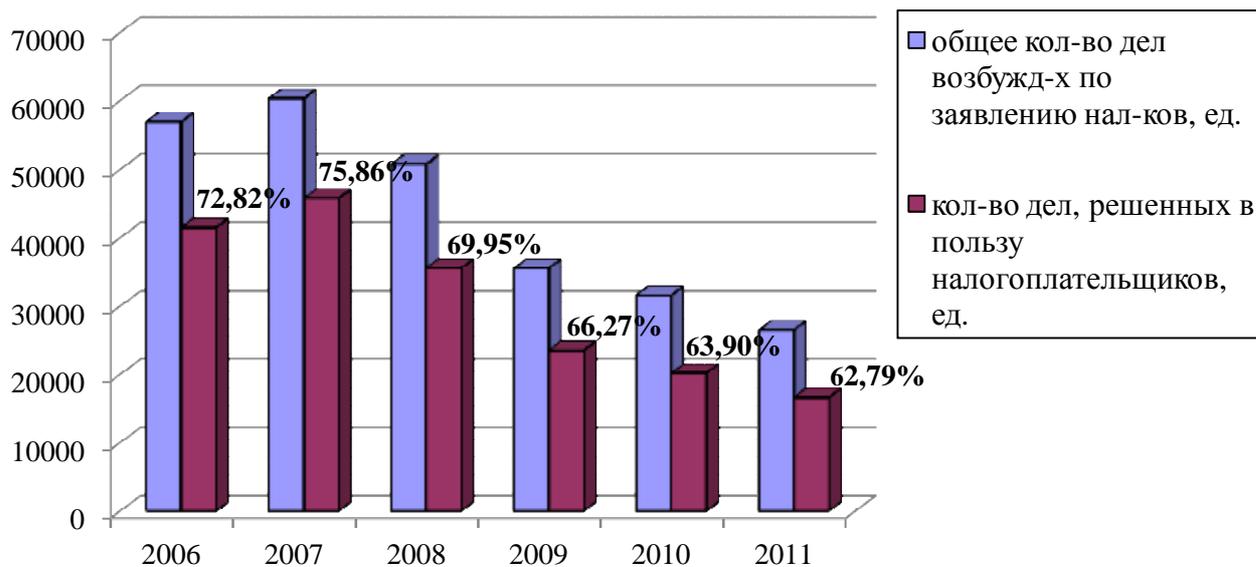


Рис. 8. Сравнительная характеристика результатов рассмотрения исков, предъявленных налогоплательщиками за период 2006–2011 гг.

По данным рис. 8 можно сделать вывод, что период 2006–2011 гг. характеризуется снижением числа рассмотренных арбитражными судами РФ дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц. В 2011 г. по сравнению с показателем 2006 г. количество таких дел уменьшилось на 54%, т.е. практически в два раза: в 2006 г. – 56 974, в 2011 г. – 26 440 дел.

Рассмотрим результаты налоговых споров, рассмотренных федеральными окружными судами России и Федеральным арбитражным судом Восто-

Сибирского округа в 2004–2006 гг., на основании сведений, содержащихся в электронных версиях ООО НПП «Гарант-Сервис» (рис. 9, 10).

Из рис. 9 видно постоянное увеличение количества налоговых споров, рассматриваемых окружными судами вообще, и окружным судом нашего региона, в частности, хотя и отмечено некоторое уменьшение количества дел, рассмотренных в 2006 г., по сравнению с предшествующими периодами, связанное с изменением налогового законодательства.

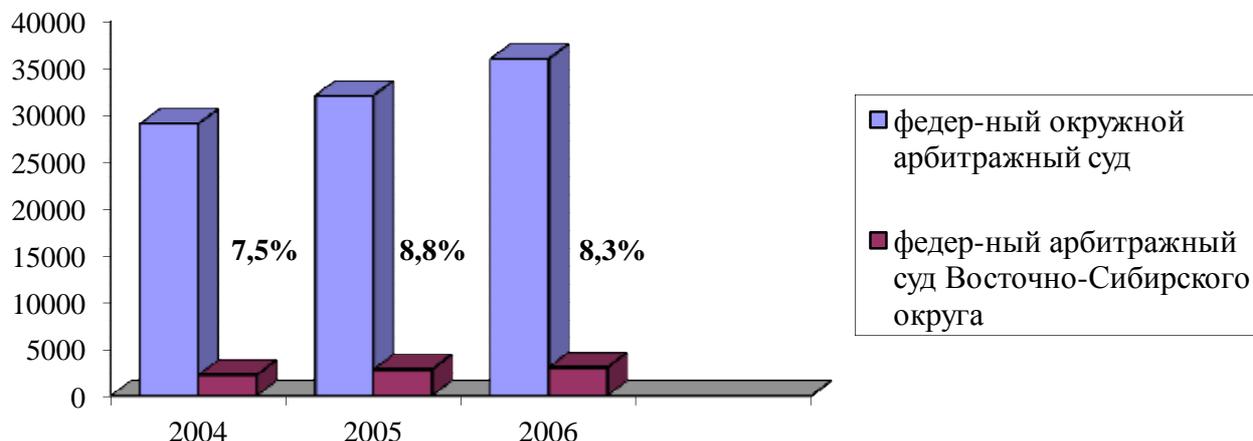


Рис. 9. Соотношения количества налоговых споров, рассмотренных федеральными окружными судами России и Федеральным арбитражным судом Восточно-Сибирского округа в 2004–2006 гг.

Динамика соотношения всех дел, рассмотренных ФАС Восточно-Сибирского округа за период 2004–2006 гг., и рассмотренных данным судом налоговых споров показывает постоянный опережающий рост количества налоговых споров, по сравнению со средними показателями по РФ (рис. 10).

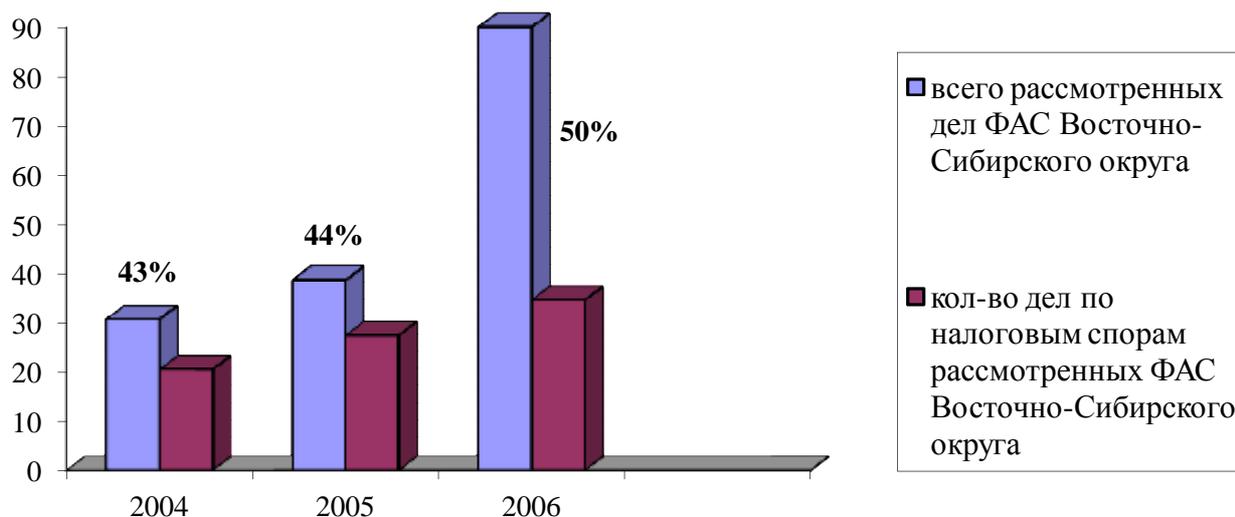


Рис. 10. Соотношение общего количества дел, рассмотренных ФАС Восточно-Сибирского округа за период 2004–2006 гг., и количества рассмотренных дел по налоговым спорам

По статистике ФАС Восточно-Сибирского округа за период 2009–2011 гг. количество дел, связанных с применением налогового законодательства, в среднем составляет 15% от общего количества дел, рассмотренных ФАС Восточно-Сибирского округа. При этом, также как и на федеральном уровне, наблюдается тенденция к сокращению количества дел по налоговым спорам (рис. 11).

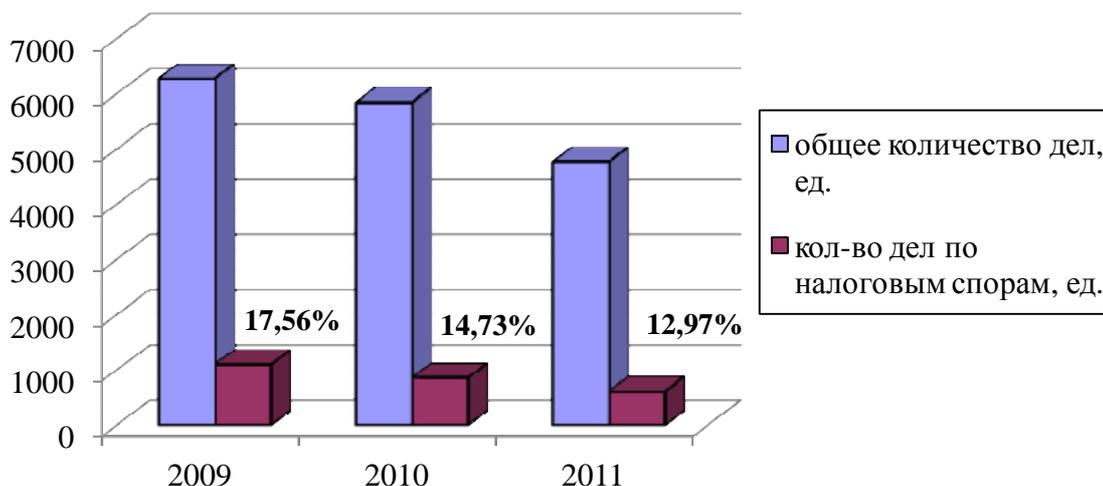


Рис. 11. Соотношение общего количества дел, рассмотренных ФАС Восточно-Сибирского округа за период 2009–2011 гг., и количества рассмотренных дел по налоговым спорам

Структура арбитражных споров, представленная на рис. 12 и 13, говорит о том, что в среднем за 2009–2011 гг. только 8% из общего количества дел были рассмотрены по искам налоговых органов. Большая часть арбитражных дел, а именно в среднем за 2009–2011 гг. 92%, приходится на дела об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц

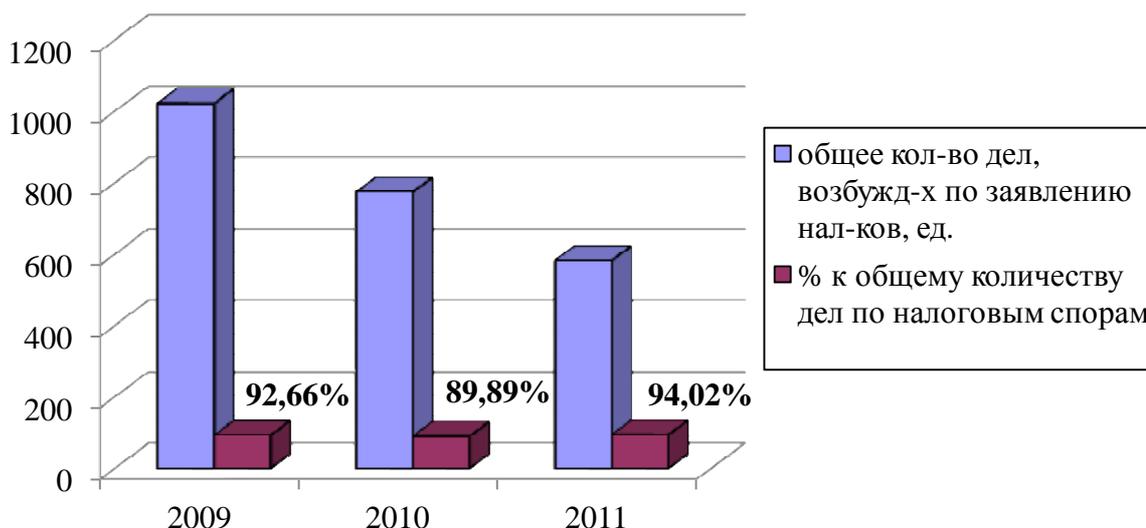


Рис. 12. Общее количество дел, возбужденных по заявлению налогоплательщиков в ФАС Восточно-Сибирского округа за период 2009–2011 гг.

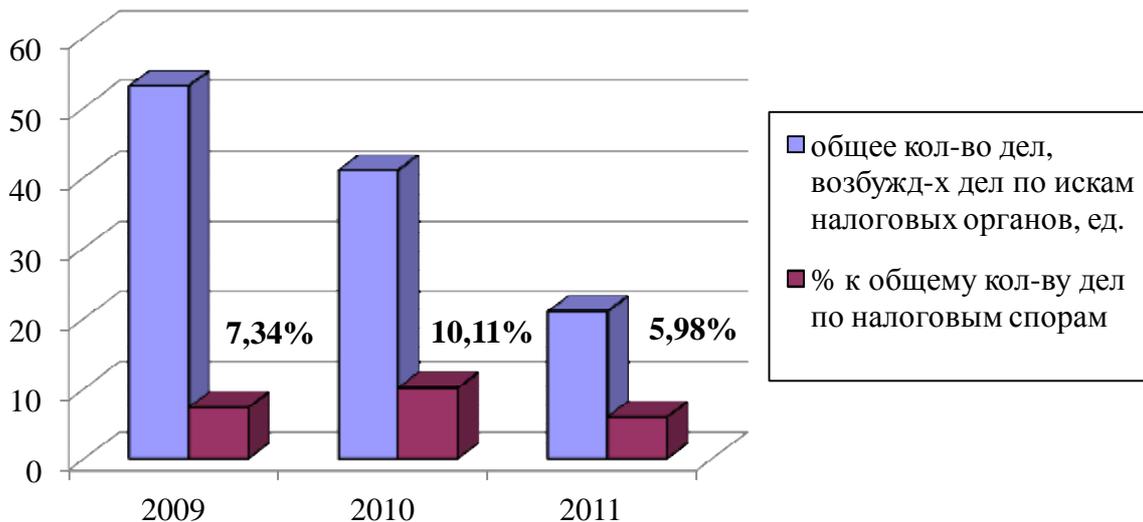


Рис. 13. Общее количество дел, возбужденных по искам налоговых органов в ФАС Восточно-Сибирского округа за период 2009–2011 гг.

### 2.3. Влияние судебной практики на налоговое законодательство

В теории права судебная практика понимается как совокупность типичных судебных решений по конкретным делам в результате длительного, единообразного судебного правоприменения. Рассмотрим коротко происхождение, назначение и признаки судебной практики в различных правовых системах.

Англо-американское право, называемое иногда правом судебной практики, строится в основном за счет положений, формулируемых в судебных решениях. Поскольку судья решает конкретные дела, то эти положения (*legal rules*) не становятся некими общими правилами, но являются обязательными прецедентами, в частности решений высших судебных инстанций. Поэтому при решении схожих дел судья, прежде всего, обязан установить тождество рассматриваемого им дела какому-либо более раннему и ориентироваться на положения соответствующего решения. Если же ранее подобные споры не рассматривались, он вправе руководствоваться собственным усмотрением. Действия английского судьи едва ли можно назвать обычным толкованием права. Более того, нормы немногочисленных законодательных актов реально применяются лишь после того, как в каком-либо конкретном судебном деле они были использованы для обоснования решения, иногда подвергнувшись при этом некоторым изменениям. Свобода судейского усмотрения, судебного творчества доведена в странах общего права до такого логического предела, что подчас вызывает упреки в инфляции права.

Общим в деятельности судов двух правовых систем является поиск справедливого юридического решения, т.е. по сути, нацеленность на применение существующего права к конкретным спорным отношениям. При этом судебная практика в странах общего права предстает в виде совокупности судебных прецедентов, каждый из которых имеет самостоятельное значение.

Совсем иная картина наблюдается в странах континентального права – здесь существенное значение для решения аналогичных дел имеет не отдельное предшествующее решение, а их некая совокупность.

Второе существенное различие заключено в объеме творческой самостоятельности судьи при вынесении решения, в его возможности приспособить общие правовые нормы для решения конкретного дела. Можно сказать, что английский судья в определенной степени формулирует право, тогда как континентальный – корректирует его.

В континентальной правовой системе верховенство закона среди иных источников права было признано достаточно недавно. Историки относят эти изменения к тому времени, когда в Европе началась широкомасштабная работа по кодификации, сейчас в странах континентального права судебная практика рассматривается именно как совокупность типичных решений, а не как сумма самостоятельных судебных прецедентов<sup>12</sup>.

В РФ судебная практика не является самостоятельным источником права. Она выступает в качестве непосредственного результата применения права судами. В одних случаях она представляет собой совокупность вариантов толкования неясных правовых норм. В других – совокупность корректировок иных правовых норм и пробелов. В обеих ситуациях к судебной практике должно применяться требование единообразия. Оно закрепляется в постановлениях специально назначенных судебных инстанций (в основном в виде обобщений судебной практики и руководящих разъяснений Пленумов высших судебных инстанций).

Рассмотрим значение судебной практики в налоговом праве.

В первую очередь это относится к судебным актам, принятым Конституционным Судом Российской Федерации (далее по тексту – Конституционный Суд РФ, КС РФ).

В процессе реализации целей своей деятельности Конституционный Суд РФ оказал значительное влияние на формирование финансово-правовой теории и практики в сфере налогообложения.

Работу Конституционного Суда над налоговым законодательством можно разделить на два этапа – до 1 января 1999 г. и после 1 января 1999 г. Такое деление связано со вступлением в силу части первой Налогового кодекса РФ, который стал новой вехой на пути развития отечественного налогового законодательства.

На первом этапе Конституционный Суд РФ заложил основы современного налогового права. Например, им были:

– деланы выводы, что федеральные налоги и сборы следует считать «законно установленными», если они установлены федеральным законодательным органом в надлежащей форме, т.е. федеральным законом, «в предусмотренном

---

<sup>12</sup> Тарасов Д.А. Судебная практика — новый источник права? // Адвокат. 2005. № 4. С. 97–101.

законом порядке и ведены в действие в соответствии с действующим законодательством»<sup>13</sup>;

– введен принцип «равного налогового бремени», который вытекает из ч. 2 ст. 8, ст. 19 и 57 Конституции РФ, означающий в сфере налоговых отношений, что не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов «в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер оснований»<sup>14</sup>;

– определен принцип «непридания обратной силы налоговым законам», в силу которого ст. 57 Конституции РФ запрещает законодателю «придавать обратную силу законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, что означает недопустимость не только придания таким законам обратной силы путем прямого указания об этом в самом законе, но и принятия законов, по своему смыслу имеющих обратную силу, хотя бы и без особого указания об этом в тексте закона, и в равной степени недопустимость придания таким законам обратной силы в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой»<sup>15</sup>;

– разъяснено, что установить налог или сбор можно только законом; налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться «законно установленными»; Конституция РФ исключает возможность установления налогов и сборов органами исполнительной власти; «установить налог или сбор не значит только дать ему название, необходимо определить в законе существенные элементы налоговых обязательств»<sup>16</sup>;

– определен особый характер конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, закрепленной в ст. 57 Конституции РФ, а именно «публично-правовой», но не частно-правовой (гражданско-правовой), что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти; «с публично-правовым характером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств»<sup>17</sup>.

Если проанализировать часть первую Налогового кодекса, нетрудно заметить, что большинство приведенных положений, высказанных Конституционным Судом, нашли свое отражение в этом Кодексе:

- в ст. 8 НК РФ закреплено выработанное КС РФ понятие «налог»;
- в ст. 17 НК отражена позиция КС РФ относительно того, что необходимо определить «существенные элементы налога»;
- основные принципы налогового права, сформулированные в ст. 3 НК РФ, были выработаны именно КС РФ.

---

<sup>13</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 18.02.1997 г. № 3-П. [Электронный ресурс]. URL: СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

<sup>14</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 г. № 5-П. [Электронный ресурс]. Там же.

<sup>15</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 8.10.1997 г. № 13-П. [Электронный ресурс]. Там же.

<sup>16</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 г. № 16-П. [Электронный ресурс]. Там же.

<sup>17</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 г. № 24-П. [Электронный ресурс]. Там же.

КС РФ сформулировал многие другие принципы, такие как равенство, справедливость, соразмерность налогообложения<sup>18</sup>, отраженный в п. 1 ст. 3 НК РФ, единство экономического пространства России<sup>19</sup>, закрепленный в п. 4 ст. 3 НК РФ, принцип ясности налогообложения<sup>20</sup>, изложенный в п. 6 ст. 3 НК РФ.

Законом о налоговом администрировании<sup>21</sup> посредством включения в статью 113 НК РФ пункта 1.1. учтена правовая позиция КС РФ, в соответствии с которой, «срок давности привлечения к налоговой ответственности не может распространяться на тех налогоплательщиков, которые противодействуют налоговым органам в проведении мероприятий налогового контроля»<sup>22</sup>.

Вышеизложенное позволяет утверждать, что судебные акты КС РФ в значительной мере повлияли на формирование ныне действующего Налогового кодекса Российской Федерации.

Кроме того, Конституционный суд РФ является судебным органом конституционного контроля (ст. 1 Федерального конституционного закона «О Конституционном суде Российской Федерации»). Решение Конституционного суда РФ является окончательным, не подлежит обжалованию и вступает в силу немедленно после его провозглашения. Оно действует с того момента, с которого та или иная норма признана неконституционной, т.е. имеет обратную силу.

Рассматривая конституционность того или иного закона, КС РФ дает обязательное для применения толкование норм права, формируя «правовую позицию Конституционного суда Российской Федерации». Как правило, решения КС РФ, имеющие налоговую направленность, посвящены разъяснению основных начал и принципов законодательства о налогах и сборах. Хотя эти решения выносятся по обращениям конкретных лиц, они носят не индивидуальный, а общий характер.

Например, Конституционным судом РФ введены в правовой оборот такие новые для налогового законодательства категории, как «добросовестность» и «недобросовестность» налогоплательщика<sup>23</sup>, «реальность затрат»<sup>24</sup>, «антисоциальная сделка»<sup>25</sup>. Сложившиеся правовые позиции КС РФ обязательны для применения судами общей практики и арбитражными судами.

В решениях судов любых инстанций сегодня можно встретить не только отдельные правовые позиции, идентичные позициям КС РФ, но и ссылки на конкретные решения КС РФ, причем как на их резолютивную, так и на мотивационную часть (табл. 1, 2).

<sup>18</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.96 № 9-П. [Электронный ресурс]. URL: СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

<sup>19</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.97 № 5-П. [Электронный ресурс]. Там же.

<sup>20</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.97 № 13-П. [Электронный ресурс]. Там же.

<sup>21</sup> О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования : федерал. закон от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ [Электронный ресурс]. Там же.

<sup>22</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 г. № 9-П. [Электронный ресурс]. Там же.

<sup>23</sup> Постановления Конституционного Суда РФ от 12.10.98 № 24-П, от 28.10.99 № 14-П, определения от 25.07.01 № 138-О, от 16.10.03 № 329-О, от 08.04.04 № 169-О, от 18.01.05 № 36-О. [Электронный ресурс]. Там же.

<sup>24</sup> Определения Конституционного Суда РФ от 08.04.04 № 169-О, от 04.11.04 № 324-О. [Электронный ресурс]. Там же.

<sup>25</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 08.06.04 № 226-О. [Электронный ресурс]. Там же.

Результаты рассмотрения КС РФ жалоб, связанных  
с исчислением и уплатой налогов (2000–2006 гг.)

Год	Количество вынесенных КС РФ решений по вопросам исчисления и уплаты налогов, из них:			
	постановлений		определений	
	всего	в % к предыдущему году	всего	в % к предыдущему году
2000	1	6,67	13	4,36
2001	2	11,8	27	8,68
2002	1	5,88	50	13,2
2003	3	15	62	12,1
2004	2	10,5	53	11,2
2005	1	7,14	52	9,68
2006	0	0	29	4,57

На фоне имеющей место тенденции к снижению ежегодного количества решений КС РФ, выносимых по налоговой проблематике, показатели их цитируемости федеральными арбитражными судами растут. По сравнению с аналогичными показателями цитируемости при решении общехозяйственных споров при разрешении налоговых споров федеральные арбитражные суды примерно в 6 раз чаще апеллируют к вынесенным ранее постановлениям и определениям КС РФ.

Аргументация выносимого решения с использованием ссылок на решения КС РФ наиболее характерна для федеральных арбитражных судов Северо-Кавказского, Северо-Западного, Московского, Волго-Вятского округов. Для ФАС Восточно-Сибирского, Уральского, Поволжского и Дальневосточного округов этот показатель в настоящее время существенно ниже среднестатистического<sup>26</sup>.

Огромную роль в регулировании налоговых отношений играет арбитражная практика. Это влияние отмечают многие ученые-правоведы. Так, Г.В. Петрова отмечает, что значительная доля судебных решений связана с конкретизацией норм Налогового кодекса РФ, что отражает факты регулятивного воздействия арбитражных решений<sup>27</sup>. По мнению А.В. Брызгалова арбитражные суды являются в настоящее время, по сути, последней инстанцией в разрешении сложных вопросов между участниками налоговых отношений по порядку исчисления и уплаты налогов, применению мер налогового контроля и налоговой ответственности<sup>28</sup>.

Высший Арбитражный суд РФ является высшим судебным органом по разрешению экономических споров и иных дел, подведомственных арбитраж-

<sup>26</sup> Зрелов А.П. Налоговые споры в практике конституционного суда РФ [Электронный ресурс]. URL : СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

<sup>27</sup> Петрова Г.В. Виды налоговых споров в судебной практике и тенденции правового регулирования налоговых отношений // Финансовое право. 2004. № 2. С. 38–42.

<sup>28</sup> Брызгалов А.В. Значение и место современной судебно-арбитражной практики в правовом регулировании налоговых отношений. URL: СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

ным судам. Он рассматривает в первой инстанции дела об оспаривании правовых актов Президента РФ, Правительства РФ, федеральных органов исполнительной власти, нарушающих права и законные интересы организаций и граждан в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности<sup>29</sup>.

Таблица 2

Доля решений арбитражных судов кассационной инстанции, содержащих ссылки на решения КС РФ, от общего количества рассмотренных налоговых споров, %

Федеральный арбитражный округ	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Волго-Вятский	13	16,1	14,8	7,8	10,7	12,2	14,2
Восточно-Сибирский	13	9,67	9,86	7,7	8,18	6,61	5,3
Дальневосточный	10	10,7	12,3	8,8	23,5	15	8,31
Западно-Сибирский	7,6	9,33	11,7	8,1	8,89	9,51	10,8
Московский	8,4	6,13	5,42	5,7	8,42	11,2	14,8
Поволжский	12	12,8	9,5	8,9	6,33	7,37	7,74
Северо-Западный	8,9	10,9	9,04	9,9	14,3	15,4	16,4
Северо-Кавказский	7,5	16,2	16,7	16	19,6	25,7	25
Уральский	8,1	10,9	14,6	9,5	8,64	6,14	6,44
Центральный	12	7,24	6,24	5,7	7,41	7,96	11,1

В соответствии с данным законом Высший Арбитражный Суд РФ:

– изучает и обобщает практику применения арбитражными судами законов и иных нормативных правовых актов, регулирующих отношения в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, дает разъяснения по вопросам судебной практики (п. 5 ч. 1 ст. 10, п. 1 ч. 1 ст. 13);

– рассматривает отдельные вопросы судебной практики и о результатах рассмотрения информирует арбитражные суды в Российской Федерации (ст. 16).

Право ВАС РФ давать разъяснения судебной практики закреплено и в ст. 127 Конституции РФ. В мотивировочной части решений арбитражных судов могут содержаться ссылки на постановления Пленума ВАС РФ по вопросам судебной практики (п. 3 ч. 4 ст. 170 АПК РФ).

Что касается обзоров практики, выраженных в Информационных письмах ВАС РФ, то хотя АПК РФ и не предусмотрена возможность ссылок в решениях арбитражных судов на них, практика показывает, что судьи арбитражных судов обязательно принимают позицию ВАС РФ, отраженную в данных обзорах, подготовка которых является обязанностью ВАС РФ, в связи с чем, правомерно

<sup>29</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 г. № 5 // Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

будет утверждать, что судебная практика, безусловно, оказывает влияние на налоговое законодательство, в том числе, и посредством его применения.

Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ и обзоры арбитражной практики, направляемые Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ в информационных письмах, содержат толкование норм и не являются источниками права. В то же время, выводы, содержащиеся в постановлениях Пленума, обязательны для исполнения всеми арбитражными судами. Информационные письма Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ, в отличие от постановлений Пленума, не являются обязательными для арбитражных судов и иных государственных органов, но, тем не менее, служат средством обеспечения единообразного применения законодательства при разрешении споров арбитражными судами.

Следует отметить, что Высший Арбитражный Суд РФ, являясь судебным органом, не вправе комментировать практику применения законов и иных нормативных правовых актов вне рамок, установленных Законом «Об арбитражных судах в РФ» и Арбитражным процессуальным кодексом РФ (письмо Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 октября 1996 г. № ОУ-30/1-533).

Можно привести следующие примеры влияния правовой позиции ВАС РФ на изменение налогового законодательства.

В ранее действовавшей редакции ст. 46 НК РФ срок для судебного взыскания недоимки, в случае если налоговый орган пропустил срок на бесспорное ее списание, не был установлен. Суды руководствовались в этом случае п. 12 Постановления Пленума Высшего арбитражного Суда Российской Федерации (далее по тексту – ВАС РФ) от 28.02.2001 № 5, где было указано, что такой срок (по аналогии с физическими лицами) должен составлять 6 месяцев.

Закон об администрировании закрепил этот срок (в 6 месяцев) в новой редакции п. 3 ст. 46 НК РФ. Однако если раньше данный срок был пресекательным и не подлежал восстановлению, то в настоящее время п. 3 ст. 46 НК РФ установлено, что срок на взыскание недоимки может быть восстановлен судом, если этот срок был пропущен налоговым органом по уважительной причине.

В прежней редакции ст. 47 НК РФ не был также установлен срок, в течение которого налоговый орган был вправе принять решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента). Данное обстоятельство было поводом для возникновения множества судебных споров, которые разрешались различными судами неоднозначно. Единообразную позицию по данному сроку установил ВАС РФ, указав следующее: «...в статье 47 Кодекса, так же как и в статье 46 Кодекса, определяются правила принудительного взыскания налога налоговым органом во внесудебном порядке. Одним из существенных условий для применения этих правил является ограничение срока, в пределах которого налоговые органы вправе взыскать налог за счет денежных средств или иного имущества налогоплательщика без обращения в суд. Поэтому 60-дневный срок, предусмотренный в статье 46 Налогового кодекса Российской Федерации, применяется ко всей процедуре принудительного взыскания налога и пеней, осуществляемого в бесспорном порядке, как за счет денежных

средств, так и за счет иного имущества налогоплательщика или налогового агента, поскольку статья 47 Налогового кодекса Российской Федерации подлежит применению во взаимосвязи с пунктом 7 статьи 46 Кодекса. Иное толкование закона привело бы к возможности принятия налоговым органом решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика без ограничения срока»<sup>30</sup>.

Однако, в данном случае, в отличие от предыдущего примера, законодатель в Законе о налоговом администрировании, изменив редакцию п. 1 ст. 47 НК РФ, указал иной срок, чем был указан в приведенном постановлении ВАС РФ и установил его, равным одному году.

Частично принята во внимание законодателем позиция ВАС РФ и при внесении изменения Законом о налоговом администрировании в ст. 58 НК РФ.

В ранее действовавшей редакции данной статьи статус авансовых платежей по налогам был определен нечетко, что также являлось основанием для многочисленных споров, возбужденных по заявлениям налогоплательщиков. Арбитражные суды, использовали правовую позицию ВАС РФ<sup>31</sup>, в соответствии с которой, пеня за неуплату авансовых налоговых платежей начисляется только на те авансы, которые исчислялись по итогам отчетного периода. Пени же на авансовые платежи, исчисленные расчетным путем (например, ежемесячные платежи по налогу на прибыль в размере 1/3 от уплаченного за предыдущий отчетный период), не взимались.

Законом о налоговом администрировании установлено совершенно определено, что обязанность по уплате авансовых налоговых платежей исполняется и признается исполненной в порядке, аналогичном для уплаты налога и что в случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени в порядке, предусмотренном ст. 75 настоящего кодекса (п. 3 ст. 58 НК РФ).

В прежней редакции ст. 101 НК РФ указывалось (п. б), что несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований настоящей статьи может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

При этом, какие именно процедурные нарушения могли повлечь за собой указанные последствия данная норма не указывала.

Неопределенность названной правовой нормы порождала наличие значительного числа споров. Частично устранило данную неопределенность разъяснение, данное Высшим Арбитражным судом РФ: «По смыслу пункта б статьи 101 Кодекса нарушение должностным лицом налогового органа требований данной статьи не влечет безусловного признания судом соответствующего решения налогового органа недействительным.

В данном случае суд оценивает характер допущенных нарушений и их влияние на законность и обоснованность вынесенного налоговым органом решения.

---

<sup>30</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 24.01.2006 № 10353/05. [Электронный ресурс]. URL: «Гарант. Версия Гарант-Максимум» №.

<sup>31</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 г. № 5 // Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

В частности, при оценке судом соблюдения налоговым органом требований к содержанию решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренных в пункте 3 статьи 101 НК РФ, необходимо иметь в виду, что в таком решении непременно должен быть обозначен его предмет, то есть суть и признаки налогового правонарушения, вменяемого налогоплательщику, со ссылкой на соответствующую статью главы 16 Кодекса».

Закон о налоговом администрировании, принимая во внимание вышеприведенные разъяснения ВАС РФ, в новой редакции п. 14 ст. 101 НК РФ конкретизировал, что решение налогового органа по результатам проверки может быть признано недействительным по основанию нарушения налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки и перечислил данные существенные условия, к которым относятся:

– обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки;

– обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения;

– иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

Особо необходимо сказать о Постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ и о постановлениях Федеральных Арбитражных Судов по конкретным делам.

Дело в том, что долгое время в профессиональном правосознании преобладало мнение о том, что каждый судебный спор индивидуален, неповторим, а потому оценка всех правовых вопросов может быть дана только применительно к тому или иному заявленному спору. Однако в действительности оценка юридических фактов и применение правовых норм в заявленном споре представляет собой не более чем частное проявление общих правил в деятельности по отправлению правосудия<sup>32</sup>.

Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ, а также постановления Федеральных Арбитражных Судов (как фактически последней инстанции) по конкретным делам рассматриваются как акты казуального толкования, которые даются судебным органом по поводу конкретного дела и формально обязательны лишь при его рассмотрении. Однако в силу ст. 7 Закона «Об арбитражных судах в РФ» судебные акты являются обязательными для всех государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, организаций, должностных лиц и граждан и подлежат исполнению на всей территории Российской Федерации.

Кроме того, авторитет Высшего Арбитражного Суда РФ, и судов кассационной инстанции, а также угроза отмены принятого решения вышестоящей судебной структурой, в сложных ситуациях являются решающим фактором при

---

<sup>32</sup> Фурсов Д.А. Подготовка дела к судебному разбирательству : пособие для судей арбитраж. судов. М., 1997. 448 с.

вынесении того или иного судебного решения. Поэтому при рассмотрении принципиальных моментов налогообложения и применения мер налоговой ответственности значительное место уделяется мнению именно судебной практике. В силу данного обстоятельства постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ, а также постановления Федеральных Арбитражных Судов, выражающие их точку зрения, оказывают существенное влияние на правоприменительную практику на местах.

Рассмотрим судебную практику окружных судов, учтенную законодателем при принятии Закона о налоговом администрировании.

В действовавшей до 1 января 2007 г. редакции ст. 88 НК РФ отсутствовало упоминание о том, что по результатам камеральной проверки составляется Акт и вообще не указывалась процедура принятия решения налоговым органом по результатам камеральной проверки.

В связи с чем, в судебной практике существует значительное количество дел, связанных с обжалованием налогоплательщиками решений, вынесенных именно по результатам камеральных проверок.

Например, Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа, установив в ходе судебного разбирательства, что налоговый орган не поставил налогоплательщика в известность о том, что ведется производство по делу о налоговом правонарушении по результатам камеральной проверки и не предложил представить объяснения или возражения, признал решение налогового органа не соответствующим требованиям ст. 101 НК РФ<sup>33</sup>.

Аналогичным образом оценивались приведенные обстоятельства и иными кассационными инстанциями<sup>34</sup>.

Однако в практике встречалась и иная позиция окружных судов. Так, Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа, отказал в удовлетворении требования налогоплательщика о признании недействительным решения налогового органа в связи с рассмотрением материалов камеральной проверки и принятием решения о привлечении к налоговой ответственности без извещения налогоплательщика<sup>35</sup>.

Приведенные примеры судебной практики показывают, что ввиду неопределенности прежней редакции ст. 88 НК РФ, законодатель был вынужден внести соответствующие изменения, включив в ст. 88 НК нормы о необходимости составлять акт камеральной налоговой проверки, который позволит обеспечить объективность принимаемых по итогам этих проверок решений.

Таким образом, данная судебная практика была учтена при изменении редакций не только ст. 88, но и статей 100, 100.1 и 101 НК РФ.

---

<sup>33</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.10.2006 г. № Ф04-2370/2006(27961-А81-6) [Электронный ресурс] // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

<sup>34</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 6.04.2006 г. № А26-9029/2005-24; Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 11.10.2005 г. № А55-5609/05-29 [Электронный ресурс] // Там же.

<sup>35</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 2.12.2005 г. № А19-6908/05-30-Ф02-5359/05-С1 [Электронный ресурс] // Там же.

В качестве другого примера принятия законодателем во внимание судебной практики окружных судов при внесении изменений в ст. 88 НК РФ, можно привести следующие дела.

Из ранее действовавшей редакции ст. 88 НК было не ясно, копии каких именно документов налоговый орган был вправе обязать представить налогоплательщика в ходе камеральной проверки. Налоговые органы, используя данную правовую неопределенность, обязывали налогоплательщиков представлять копии всей первичной документации, что не могло не вызывать несогласия последних. Вследствие чего в практике арбитражных судов имеется значительный массив дел, основанных на разном понимании данной нормы налоговыми органами и налогоплательщиками.

Арбитражные суды, удовлетворяя заявления налогоплательщиков, основанных на вышеприведенных обстоятельствах, полагали, что «истребование всех первичных документов для подтверждения соответствия налоговой отчетности фактическому состоянию дел в порядке ст. 93 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки означает превращение камеральных проверок в выездные, что требует соответствующего решения руководителя налогового органа и приводит, в том числе, к несоблюдению гарантий, установленных НК РФ для налогоплательщиков, связанных с процедурой выездной проверки»<sup>36</sup>.

В новой редакции ст. 88 НК РФ изменена процедура истребования дополнительных документов для камеральной проверки, объем которых в новых условиях значительно сокращен и строго ограничен, что позволяет утверждать, что приведенная судебная практика окружных судов, была принята во внимание при внесении изменений в ст. 88 НК РФ.

Наиболее важным представляется необходимость соблюдения принципа единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права. Нарушение данного принципа согласно ст. 304 АПК РФ является одним из оснований для изменения или отмены в порядке надзора судебных актов, вступивших в законную силу. Единообразие судебной практики представляется как залогом устойчивости правового регулирования вообще, так и предсказуемости результатов действий всех субъектов налоговых правоотношений.

Единство судебной практики в рамках системы разных ветвей судебной власти обеспечивается также и тем, что Пленум Верховного Суда РФ и Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ совместно принимают согласованные постановления. Характерным примером является, например совместное Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11.06.1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ».

---

<sup>36</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 3.03.2006 г. № А55-10425/05-51; Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.11.2005 г. № Ф04-8642/2005(17430-А27-25); Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.08.2005 г. № А56-6512/2005; Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 25.10.2004 г. № А44-2428/04-С14 [Электронный ресурс] // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

Единство судебной практики обеспечивается, в какой то мере, также Конституционным Судом РФ, которым предоставлено право рассматривать дела по запросам, в том числе судов, причем в принимаемом судебном акте Конституционный Суд РФ, наряду с решением вопроса о соответствии закона или иного нормативного правового акта положениям Конституции РФ, Суд приводит толкование правовой нормы. Данное толкование обязательно на всей территории России для всех представительных, исполнительных и судебных органов (ст. 6 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде РФ»), т.е. как для арбитражных судов, так и для судов общей юрисдикции.

Учитывая динамику отношений в сфере налогообложения, а также роль третьей, судебной, ветви государственной власти, можно сделать вывод о том, что, по-видимому, и в настоящее время, и в будущем значение судебно-арбитражной практики по налоговым спорам не уменьшится. При этом, неизбежно возникает и дискутируется вопрос о судебном прецеденте<sup>37</sup>.

Отношение к прецеденту и в теории и на практике не однозначно.

С одной стороны, все чаще в российской юридической литературе последнего десятилетия возникает вопрос «о существовании прецедентного регулирования в отечественной правовой системе»<sup>38</sup>.

Так, еще более 20 лет назад С.С. Алексеев писал: «Надо полагать, настала пора вообще изменить наше видение правосудия, интерпретацию его назначения как одного лишь «применителя права». Опыт развитых демократических стран, причем не только англо-американской группы, свидетельствует, что высокий уровень правового развития достигается в обществе тогда, когда суд опирается на Конституцию, закон, на общепризнанные права человека, также и творит право. Поэтому придание решениям высших судебных инстанций страны функций судебного прецедента представляется делом назревшим, вполне оправданным»<sup>39</sup>.

Сторонники данной точки зрения считают, что суды путем прецедентного регулирования способны оказать позитивное воздействие на становление новой правовой системы, выработку единых общих правил поведения в конкретных фактических ситуациях<sup>40</sup>. А также, что судебный прецедент необходим, как средство актуализации, обеспечения развития законодательства Прецедент восполняет пробелы налогового права, устраняет противоречия, дезавуирует незаконные нормативы, при этом юридическая безупречность его, как правило, проверяется несколькими судебными инстанциями, что, несомненно, выводит

---

<sup>37</sup> Судебный прецедент (от лат. praecedentis – предшествующий) – решение по конкретному делу, являющееся обязательным для судов той же или низшей инстанции при решении аналогичных дел либо служащее примерным образцом толкования закона, не имеющим обязательной силы (Юридический энциклопедический словарь / под ред. А. Я. Сухарева. М. 1984. С. 296).

<sup>38</sup> Гаджиев Г. А. Феномен судебного прецедента в России [Электронный ресурс] // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

<sup>39</sup> Алексеев С. С. Теория права М., 1994. 224 с.

<sup>40</sup> Ярков В. В. Юридические факты в механизме реализации норм гражданского процессуального права : дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 1992. С. 173–174.

данный вид источника налогового права на особое место – это источник вторичной, но образцовой нормы<sup>41</sup>.

Другие авторы полагают, что реализация изложенных предложений приведет к окончательному развалу, краху законности, поскольку судьи по-разному будут понимать закон и можно будет сослаться на любое из противоречивых судебных решений. Среди наших судей есть еще немало юристов с низкой профессиональной подготовкой. Предоставить каждому из них право творить закон – значит, похоронить законность<sup>42</sup>.

Прецедентное регулирование налоговых отношений на практике так же воспринимается неоднозначно. Государственные органы его открыто признавать отказываются, призывая в то же время к использованию прецедентов, совпадающих с официальной позицией. При критике отрицательных для налогоплательщиков прецедентов в качестве одного из аргументов почти всегда используется довод об их ненормативности, необязательности<sup>43</sup>.

Налогоплательщики, их представители, периодические издания в этом отношении более свободны. Судебная практика детально анализируется, и с ее учетом строится поведение в налоговых правоотношениях. При этом, однако, подход конечно же также однокбок. Тиражируются и предлагаются к применению судебные акты, принятые в пользу налогоплательщиков. Иные же прецеденты в лучшем случае просто умалчиваются, в худшем же организовывается дискуссия по поводу правомерности неудобного мнения суда, масштаб которой зависит от уровня судебной инстанции и, надо признать, дает определенный результат. Так, например, Определение Конституционного Суда от 8 апреля 2004 г. № 169-О активно критиковалось в течение полугода, результатом чего стало вынесение Определения от 4 ноября 2004 г. № 324-О о его разъяснении, письма Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 ноября 2004 г. № С5-7/уз-1355, Постановления ВАС РФ от 14 декабря 2004 г. № 4149/04, в которых содержались положения, фактически сводящие значение указанного Определения от 8 апреля 2004 г. к нулю.

Неслучайным представляется то обстоятельство, что в последние годы среди средств массовой информации появилось множество специализированных журналов, призванных в систематизированном виде представлять для широкой общественности информацию по вопросам практики рассмотрения налоговых споров: «Налоговые споры» (г. Москва), «Налоговые споры: теория и практики применения» (г. Москва), «Арбитражная налоговая практика» (г. Уфа), «Споры из налоговых правоотношений» (г. Москва), «Обзор арбитражной налоговой практики» (г. Москва).

---

<sup>41</sup> Чекмышев К.Н. Проблемы официального признания прецедента как регулятора налоговых отношений // Финансовое право. 2005. № 10. С. 25–29.

<sup>42</sup> Петрухин И.Л. Проблема судебной власти в современной России // Государство и право. 2000. № 7. С. 15–21.

<sup>43</sup> Чекмышев К.Н. Судебный прецедент в налоговом праве и его региональная составляющая // Финансовое право. 2006. № 1. С. 3–8.

### **3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СПОСОБОВ ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

#### **3.1. Проблемы защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации**

В настоящее время в Российской Федерации, по мнению ведущих юристов страны «созданы предпосылки для утверждения правового порядка, правового общества, предпосылки, но не сам правовой порядок, не само правовое общество»<sup>44</sup>. Достаточно много проблем существует и в сфере защиты прав налогоплательщиков.

Рассматривая юрисдикционные способы защиты, следует в первую очередь выделить проблему неэффективности административного порядка обжалования.

Административный способ разрешения разногласий с налоговыми органами, по мнению специалистов, имеет ряд преимуществ: простота процедуры, позволяющая налогоплательщику самостоятельно защищать свои права, не пользуясь услугами юриста. Быстрое рассмотрение жалобы; отсутствие необходимости уплаты пошлины; обжалование даже с отрицательным для налогоплательщика результатом позволяет ему лучше уяснить точку зрения налогового органа, и при обращении в суд налогоплательщик получает возможность более тщательно подготовиться к защите своей позиции<sup>45</sup>.

Основным недостатком административной защиты прав налогоплательщиков является ее низкая эффективность. В связи с этим, А.А. Тедеев отмечает, что «...на практике многие налогоплательщики для защиты своих прав или принципиально не используют административный способ защиты поправленного права, или, направив жалобу в вышестоящий налоговый орган и получив отрицательный ответ, переносят спор из тиши казенных кабинетов «вышестоящего налогового органа или должностного лица» в зал судебного заседания – обращаются к судебной защите своих прав»<sup>46</sup>.

О слабой развитости и неэффективности досудебного порядка разрешения споров говорится в последнее время очень много. По вопросу о необходимости его совершенствования высказывался даже Президент Российской Федерации В.В. Путин, отметивший, что «необходимо развивать широко зарекомендовавшие себя в мире методы судебной практики, имея в виду досудебное и судебное урегулирование споров посредством переговоров и мирных соглашений, а также альтернативные способы разрешения конфликтов...». О повышении роли и эффективности использования досудебных стадий высказывался и действующий Председатель ВАС РФ А.А. Иванов, который указал, что одним из способов снижения загруженности судов является «досудебное урегулиро-

<sup>44</sup> Яковлев В.Ф. О системном применении права (выступление в Высшем Арбитражном Суде РФ) // Вестник ВАС РФ. 2007. № 3. С. 2–5.

<sup>45</sup> Налоговое право : учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 562–563.

<sup>46</sup> Тедеев А.А. К вопросу о понятии и способах защиты прав налогоплательщиков // Юрист. 2004. № 1. С. 49–53.

вание конфликтов, ускоренные, упрощенные формы разрешения споров на ранней стадии судопроизводства по наиболее простым делам, по делам, в которых фигурируют сравнительно небольшие денежные суммы». Было подчеркнуто, что «широкое применение таких мер позволит ускорить и удешевить правосудие и для государства, и, что особенно важно, для сторон, для граждан»<sup>47</sup>.

Попытаемся выделить и дать характеристику основным проблемам, которые необходимо, на наш взгляд, решить для повышения эффективности досудебного порядка рассмотрения налоговых споров.

1) Отсутствие возможности быстрой реализации правомочия по рассмотрению жалобы.

Согласно п. 3 ст. 140 НК РФ решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, у нижестоящих налоговых органов, но не более чем на 15 дней. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу. Следует отметить, что указанные сроки практически всегда нарушаются. На практике встречаются случаи, когда решение по жалобе принимается позже, чем решение суда. Таким образом, можно констатировать отсутствие действия принципа быстроты (оперативности) налогового процесса (если под ним понимать прежде всего быстроту восстановления прав налогоплательщика).

2) Непропорционально широкие возможности налогового органа более оперативно взыскать денежные средства в бесспорном порядке, чем возможность налогоплательщика приостановить такие действия.

Механизм правового обеспечения взыскания денежных средств с налогоплательщика, весь правовой инструментарий в руках налогового органа служат одной цели – быстро и эффективно произвести взыскание налоговых платежей, и наоборот, отягощенный административными процедурами возврат взысканных налогов подвигает налоговый орган идти на заведомо незаконное вынесение решения, поскольку экономическая выгода государства и, следовательно, выполнение поставленных задач имеют место в любом случае.

3) Зависимость приостановления обжалуемого решения от усмотрения полномочного органа. Из п. 2 ст. 141 НК РФ следует, что руководителем налогового органа или вышестоящим налоговым органом может быть принято решение о приостановлении исполнения акта (действия), если при рассмотрении жалобы будут выявлены достаточные основания, указывающие, что обжалуемые акт или действие не соответствуют действующему законодательству РФ. В этом случае налоговый орган может полностью или частично приостановить исполнение обжалуемого акта или действия.

---

<sup>47</sup> Вербицкий В.К. решению суда надо относиться с изрядной долей фатализма (интервью Председателя ВАС РФ А.А. Иванова) // Судья. 2005. № 2. С. 4.

Однако обращает на себя внимание придание налоговыми органами достаточной условности и исключительности реализации рассматриваемой пресекающей меры.

Так, МНС РФ в письме от 5 апреля 2001 г. № ВП-6-18/274@ подчеркивает, что в связи с тем, что «Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит положений о приостановлении течения давностных сроков (ст. ст. 46, 115 НК РФ и др.), решение о приостановлении исполнения обжалуемого налогоплательщиком решения в порядке статьи 141 Кодекса должно приниматься в исключительных случаях при наличии достаточных документально подтвержденных оснований».

4) Отсутствие ответственности должностных лиц налогового органа за некачественное и некавалифицированное рассмотрение жалобы и нарушение сроков ее рассмотрения.

Нельзя не отметить, что правовые стимулы вынесения обоснованного и объективного решения для налогового органа, рассматривающего дело в первой и вышестоящей инстанциях, полностью «перекрыты» экономической составляющей в целях и задачах деятельности налогового органа как нижестоящего, так и вышестоящего уровня. Он всегда призван обеспечить поступление финансовых ресурсов в государственную казну в необходимых размерах.

5) Отсутствие у налогоплательщика гарантированной возможности участвовать в рассмотрении его жалобы.

О том, что у налогоплательщика есть возможность участвовать в производстве при решении налоговым органом об очном рассмотрении дела, можно сделать вывод только из Регламента рассмотрения споров в досудебном порядке, утвержденного Приказом МНС от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14/290.

Так, в пп. 8.3 Регламента есть положение, где указано, что «при достаточных основаниях полагать, что обжалуемый акт, действие или бездействие не соответствуют законодательству Российской Федерации, комиссия рассматривает жалобы налогоплательщиков в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика». Думается все же, что налогоплательщик имеет право не только присутствовать, но и участвовать в разбирательстве дела, выражать свое мнение, приводить доводы и объяснения в свою защиту.

Наличие административного усмотрения в части допуска к участию в рассмотрении жалобы в любом случае является одним из главных факторов, снижающих эффективность и желание налогоплательщика добиваться объективного решения в административном порядке. Спор фактически рассматривает одна из спорящих сторон. Неважно, что это вышестоящая организация, но это та организация, которая фактически и занимается такого рода проверками, и направляет действия налоговых инспекций.

Пока досудебный порядок урегулирования споров является добровольным, однако с 2009 г. он будет обязательным.

Установление обязательного досудебного обжалования решений налоговых органов в вышестоящий орган вызывает сомнение, так как в нынешних условиях вышестоящий налоговый орган вряд ли можно признать беспристраст-

ной инстанцией, поэтому обязательное досудебное обжалование решения налогового органа в вышестоящий орган с учетом указанных выше недостатков только затянет окончательное решение спора. Поэтому, при введении обязательного досудебного порядка рассмотрение налоговых споров необходимо:

– ввести обязательный порядок рассмотрения жалобы с участием лица, подавшего жалобу;

– установить ответственность должностных лиц налогового органа за некачественное и неквалифицированное рассмотрение жалобы и нарушение сроков ее рассмотрения.

Судебный порядок защиты прав налогоплательщиков также не лишен недостатков.

Первая проблема, на которой хотелось бы остановиться, касается введения бесспорного порядка взыскания штрафных санкций за нарушение налогового законодательства.

Как уже говорилось в предыдущей главе, налоговые споры составляют значительную долю в общем количестве судебных дел, рассматриваемых арбитражными судами. Обычный судебный процесс – это сложная, длительная и относительно дорогостоящая процедура, причем как для спорящих сторон, так и для государства. Эта процедура оправдана в случаях наличия спора о праве, правовой коллизии, однако неоправдана при незначительных правовых конфликтах и абсолютно неоправдана при рассмотрении бесспорных дел.

Что касается незначительных дел с участием государственных структур, то на частичное решение этой проблемы были направлены недавние изменения в налоговое законодательство. Согласно данным изменениям с 1 января 2006 г. налоговым органам было предоставлено право взыскивать в бесспорном порядке штрафные санкции на незначительные суммы (до 5 тыс. руб. с предпринимателей и до 50 тыс. руб. с организаций), а с 1 января 2007 г. – независимо от размера санкций.

Нужно признать, что указанные изменения повлияли на количественную нагрузку судей. Так, по итогам 2006 г. количество рассмотренных арбитражными судами споров, связанных с применением налогового законодательства снизилось по сравнению с 2005 г. на 37%. В основном уменьшилось количество обращений налоговых органов о взыскании обязательных налоговых платежей и санкций (на 45,5%)<sup>48</sup>.

Однако если в количественном выражении нагрузка на судью значительно снизилась за счет выведения из суда бесспорных дел, то фактическая нагрузка непосредственно на судью не уменьшилась, так как бесспорные дела рассматривались в порядке упрощенного производства, без участия представителей сторон, а проекты решений по таким делам готовились помощниками судей. Так, снижение количества бесспорных дел в Арбитражном суде Вологодской области в I полугодии 2007 г. привело к уменьшению числа дел, рассмотренных в порядке упрощенного производства, почти в 4 раза. При

---

<sup>48</sup> События, факты, перспективы от 07.05.2007 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс: Версия Проф».

этом на треть увеличилось количество споров об обжаловании решений налоговых органов<sup>49</sup>.

Вместе с тем конституционность бесспорного взыскания налоговых санкций с юридических лиц уже была предметом рассмотрения Конституционным Судом Российской Федерации 10 лет назад. Конституционный Суд в Постановлении от 17.12.96 № 20-П указал, что бесспорный порядок взыскания с юридических лиц сумм штрафов, имеющих карательный характер, в случае несогласия налогоплательщика с решением налогового органа является превышением конституционно допустимого ограничения права, предусмотренного ст. 35 Конституции Российской Федерации.

По смыслу мотивировочной части Постановления КС РФ согласие налогоплательщика на списание может быть выражено как в форме действия (например, письменное согласие на списание), так и в форме бездействия (например, непринятие мер по обжалованию решения налогового органа). В резолютивной же части Постановления указано на необходимость получения согласия юридического лица на списание штрафа в бесспорном порядке.

В настоящее время право налогового органа на списание штрафа в бесспорном порядке не поставлено в зависимость от согласия налогоплательщика и, как следствие, от наличия или отсутствия спора. Законодатель, предоставляя право налоговому органу на бесспорное взыскание штрафа, ограничил это право только необходимостью предоставления налогоплательщику срока на его добровольную уплату, а также правом (не обязанностью) вышестоящего налогового органа или суда на приостановление взыскания в случае обжалования налогоплательщиком решения налогового органа.

Большинство специалистов высказывают мнение о том, что такой порядок взыскания штрафных санкций снижает конституционные гарантии защиты прав налогоплательщиков. Налогоплательщик при этом ставится в менее выгодное положение, обретая целый ряд дополнительных обязанностей, которые перелагают на него налоговые службы (например, соблюдение пресекательных сроков, подача жалобы, аргументация, доказывание и т.д.)<sup>50</sup>.

На наш взгляд, если по решению налогового органа есть возражения налогоплательщика, то бесспорный порядок взыскания штрафов недопустим. Взыскание при этом должно быть приостановлено до разрешения спора. Это предложение представляется обоснованным исходя из буквального толкования понятия бесспорного взыскания, предполагающего отсутствие между сторонами инициированного в соответствии с положениями процессуального законодательства спора.

---

<sup>49</sup> Хвостов Е.А. О некоторых проблемах совершенствования работы арбитражных судов [Электронный ресурс]. URL: СПС «КонсультантПлюс: Версия Проф».

<sup>50</sup> Трикоз Е.Н. Беседуем о современном состоянии и тенденциях арбитражного правосудия в России [Электронный ресурс] (интервью с А. К. Большовой, председателем Коллегии посредников Торгово-промышленной палаты РФ, гл. науч. сотрудником Отд. гражд. законодательства и процесса Ин-та законодательства и сравнит. правоведения при Правительстве РФ). URL: СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

Еще одной проблемой, тесно связанной с бесспорным порядком взыскания является, на наш взгляд, сложность принятия обеспечительных мер по ходатайству налогоплательщиков.

Отсутствие единого подхода арбитражных судов к решению вопросов, связанных с принятием обеспечительных мер по налоговым спорам, в некоторых случаях препятствует возможности налогоплательщика полностью реализовать предусмотренное законодательством право на судебную защиту<sup>51</sup>.

Налоговый орган при начислении недоимки и пени, а также вынесении решения о взыскании налоговой санкции (ст. 103.1 НК РФ) вправе инициировать процедуру бесспорного взыскания недоимки, пени и штрафа. Это в свою очередь вынуждает налогоплательщика предпринимать оперативные действия для предотвращения причинения существенного ущерба его хозяйственной деятельности.

В информационном письме Президиума ВАС РФ от 13.08.04 № 83 «О некоторых вопросах, связанных с применением ч. 3 ст. 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» ярко выражена позиция судебной власти при применении такой меры, как приостановление действия оспариваемого акта. Оно прямо указывает, когда Президиум ВАС РФ такое ходатайство удовлетворять не рекомендует. Во-первых, если суд сочтет, что у заявителя по окончании разбирательства по делу не будет достаточно средств для незамедлительного исполнения оспариваемого акта. В данном случае ходатайство будет удовлетворено только при условии предоставления встречного обеспечения. Во-вторых, если действия, предусмотренные оспариваемым ненормативным правовым актом, уже исполняются, то суд должен решить, насколько эффективно принимать данную обеспечительную меру, т.е. пресечь действия по исполнению акта, являющегося, по мнению истца, незаконным. Однако Президиум ВАС РФ не указал, как суд не позднее дня после дня поступления заявления о принятии обеспечительных мер сам сможет получить необходимую для таких выводов информацию. В связи с принятием указанного информационного письма, на наш взгляд, налогоплательщику следует подавать иски о признании обеспечительных мер оспаривания ненормативного акта в течение одного-двух дней с момента получения информации о нем. В заявлении об обеспечении иска необходимо указывать сведения, подтверждающие тот факт, что у него по окончании разбирательства по делу будет достаточно средств для незамедлительного исполнения оспариваемого акта, и указывать на то, что исполнение акта не началось. Вместе с тем сам факт возможности существования указанных доказательств, отвечающих требованиям относимости и допустимости, можно поставить под сомнение. Сложно согласиться с тем, что существуют доказательства, которые могут прямо свидетельствовать о том, что у лица в будущем будет возможность уплатить налоги. Для того чтобы доказать, что исполнение решения налогового органа о наложении ареста на расчетный счет не началось, нужно представить справку из налогового органа, содержащую све-

---

<sup>51</sup> Ушивцева Д.А. Обеспечительные меры в арбитражном процессе // Юрист. 2005. № 6. С. 56–60.

дения обо всех счетах лица, и справки из всех банков о том, что они этого решения не получали.

Исходя из буквального толкования ст. 103.1 НК РФ в случае привлечения налогоплательщика к ответственности, налоговый орган обязан вынести решение о взыскании налоговой санкции (штрафа) немедленно после вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности. При обращении налогового органа к налогоплательщику с предложением добровольно уплатить сумму штрафа действие решения приостанавливается на срок, указанный в требовании. Однако минимальный срок, на который должно быть приостановлено действие решения о взыскании, Налоговым кодексом РФ не установлен. Таким образом, денежные средства могут быть списаны с банковского счета налогоплательщика через один-два дня после вынесения решения о привлечении его к ответственности.

Совершение налоговым органом указанных действий является обстоятельством, не нуждающимся в дополнительном документальном подтверждении в суде, то есть наступление неблагоприятных для налогоплательщика последствий, связанных с обращением взыскания на его имущество, носит очевидный характер. У заявителя отсутствует необходимость представлять дополнительные доказательства того, что в случае непринятия обеспечительных мер могут возникнуть последствия, предусмотренные положением части второй статьи 90 АПК РФ, поскольку такие последствия усматриваются из оспариваемого решения налогового органа.

На сегодняшний день суды придерживаются такой позиции только при рассмотрении заявлений о приостановлении действия решения о бесспорном взыскании<sup>52</sup>. По нашему мнению, данный подход не обеспечивает в полной мере права налогоплательщика на судебную защиту с учетом положений Налогового кодекса РФ о процедуре бесспорного взыскания.

Реализация права налогоплательщика на судебную защиту включает возможность не только обратиться в суд в соответствии с положениями главы 24 АПК РФ, но и приостановить действие оспариваемого акта в соответствии со ст. 199 АПК РФ при соблюдении установленных АПК РФ положений о принятии обеспечительных мер.

Одно из оснований принятия обеспечительных мер, указанных в п. 2 ст. 90 АПК РФ, – предотвращение причинения значительного ущерба заявителю. Следовательно, принятие обеспечительных мер по спорам, связанным с обжалованием ненормативных актов налоговых органов, должно быть направлено, в том числе на уменьшение негативных последствий, связанных с возможностью налогового органа взыскать денежные средства на основании оспариваемых документов и причинить тем самым налогоплательщику ущерб. Такую позицию высказал, в частности, ФАС Западно-Сибирского округа<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> Постановления ФАС ЗСО от 14.07.2005 по делу № Ф04-4457/2005 (12948-А27-23); от 22.11.2004 по делу № Ф04-8224/2004 (6332-А27-19); от 05.04.2005 по делу № Ф04-1757/2005 (9966-А27-19); от 04.05.2005 по делу № Ф04-1503/2005 (9656-А27-27); от 15.06.2005 по делу № Ф04-3706/2005 (12061-А27-23).

<sup>53</sup> Постановление ФАС ЗСО от 17.05.2005 № Ф04-2994/2005 (11378-А70-3).

При этом предусмотренная ст. 9 НК РФ процедура возврата излишне уплаченного в бюджет налога не может рассматриваться в качестве надлежащей гарантии восстановления нарушенных прав налогоплательщика (в случае списания денежных средств на основании обжалуемого решения и/или требования налогового органа).

Во-первых, установленная ст. 79 НК РФ процедура возврата налогоплательщику из бюджета излишне взысканных сумм налоговых платежей сложна и продолжительна по времени.

Во-вторых, в данном случае проценты на сумму излишне взысканного налога, начисление которых предусмотрено п. 4 ст. 79 НК РФ, выплачиваются за счет общих поступлений в бюджет и соответственно увеличивают расходную часть бюджета, что не может быть признано оправданным. Такой позиции придерживается, в частности, ФАС Западно-Сибирского округа<sup>54</sup>.

Кроме того, фактический возврат налогоплательщику денежных средств в рамках предусмотренной главой 12 НК РФ процедуры не ликвидирует всех возникших у организации-налогоплательщика негативных последствий. Изъятие денежных средств у налогоплательщика по основаниям, являющимся предметом судебного спора с налоговым органом, приводит к отвлечению из оборота денежных средств и оказывает дестабилизирующее воздействие на хозяйственную деятельность организации-налогоплательщика. Так, в рамках процедуры возврата излишне уплаченного налога невозможно возмещение убытков, понесенных организацией в связи с лишением ее прав собственника в отношении изъятых у нее денежных средств или иного имущества.

Единственный способ минимизации негативных последствий, возникающих в связи с принятием налоговым органом незаконного решения, – это запрет суда на списание соответствующих сумм налога, пени, штрафа со счета налогоплательщика в банке до разрешения спора с налоговым органом в суде.

Серьезным препятствием реализации права налогоплательщика на защиту является использование в судебной практике субъективных оценочных категорий, таких как «добросовестность» и «необоснованная налоговая выгода»

Еще в начале прошлого века замечательный русский юрист И.А. Покровский предупреждал, что наличие общего запрета злоупотребления правом весьма повредило бы прочности правопорядка, создало бы опасную неопределенность в пользовании правами и вызвало бы гораздо больше нежелательных явлений, чем желательных. Он писал о принципиальной невозможности поиска законных и ясных критериев таких привнесенных из морали понятий, как общественный порядок, социальный интерес, добрые нравы, добрая совесть, которые призваны были бы ограничить свободу договора и индивидуалистические начала частного права во имя общего, т.е. публичного блага, но фактически привели бы к опасной правовой неопределенности, смешению права и морали, к субъективизму и произволу со стороны государства и судебных органов<sup>55</sup>.

<sup>54</sup> Постановление ФАС ЗСО от 18.10.2005 № Ф04-7311/2005 (15931 - А27-3).

<sup>55</sup> Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. М., 1998. С. 117.

Современная практика, и научные исследования только подтверждают эти опасения<sup>56</sup>.

В девяностых годах уже прошлого столетия сложилась ситуация, когда налогоплательщики платежные поручения на уплату налога направляли на свои счета в неплатежеспособных банках при том, что в других банках на их счетах имелись денежные средства и им было известно о неплатежеспособности банка, в который направлены документы по платежам в бюджет, заведомо зная, что налоговая обязанность по своевременной и полной уплате налога не будет выполнена при внешних признаках правомерного поведения. Конституционный Суд РФ определил такое поведение как недобросовестное в отношении исполнения налоговых обязательств, признавая оправданными повторные списания не поступивших в бюджет налоговых отчислений налоговыми органами.

В этой конструкции выводы Конституционного Суда РФ о пределах действия презумпции добросовестности были и в 1998, и в 2001 гг. достаточно осторожны. В судебных актах делался лишь вывод о том, что «...конституционные гарантии частной собственности нарушаются повторными списаниями налогов в бюджет с расчетного счета только добросовестного налогоплательщика», а «...принудительные взыскания в установленном законом порядке с недобросовестных налогоплательщиков не поступивших в бюджет налогов не нарушают конституционные гарантии права частной собственности» (Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О).

Выводы Конституционного Суда РФ о презумпции добросовестности развивались в арбитражной судебной практике интенсивно; широко употребляемой в судебных актах стала позиция о недопустимости ограничений прав налогоплательщика, если не доказана его недобросовестность как противовес неосновательной «эксплуатации» применения понятия недобросовестности как основания отказа в удовлетворении требований налогоплательщика в возмещении НДС.

В то же время позиция об ограничении законных прав налогоплательщика, если установлена его недобросовестность, получила не только дополнительное подтверждение в актах Конституционного Суда РФ, но и использование в практике налоговых и судебных органов при недопустимо расширительном толковании как признаков, свидетельствующих о недобросовестности, так и объема ограничения прав налогоплательщиков, в том числе и на судебную защиту.

Так, из инструмента борьбы с неосновательным возмещением НДС концепция недобросовестности, ограничивающая права налогоплательщика, была распространена и на иные налоговые правоотношения.

Вот некоторые формулировки судебных актов:

– «неблагоприятные последствия недостаточной осмотрительности в выборе контрагента не могут быть возложены на бюджет в виде необоснованного

---

<sup>56</sup> Кононов А.Л. Тенденции конституционного правосудия в области налогообложения // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2004 года: по материалам 2-й Международ. науч.-практ. конф. Москва 15–16 апреля 2005 г.: сб. / сост. В. М. Зарипов; под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2006. С. 32.

возмещения НДС. Если в ходе рассмотрения дела выясняется, что контрагент налогоплательщика зарегистрирован по утерянному паспорту, это вызывает обоснованные сомнения в добросовестности налогоплательщика... реальное отсутствие продавца свидетельствует о том, что либо сделки не было, либо преследовалась цель уклонения от уплаты налога»;

– «негативные последствия выбора недобросовестного партнера не могут быть переложены на бюджет при реализации права на налоговые вычеты... добросовестный налогоплательщик должен удостовериться в подлинности счетов-фактур»;

– «...НДС относится к косвенным налогам, и если продавец товара не представляет отчетности и не уплачивает налог, покупатель необоснованно предъявляет данный налог к возмещению»;

– «это (недобросовестный характер действий налогоплательщика) в соответствии со статьей 10 ГК РФ расценивается как злоупотребление правом и исключает судебную защиту»;

– «недобросовестный налогоплательщик не имеет права на судебную защиту».

Подобные прецеденты вступали в противоречия с традиционной судебной практикой, то есть с судебными актами, мотивация и выводы которых строились на изучении первичной бухгалтерской и налоговой отчетности, иных обстоятельствах дела, определяющих правомерность требований налоговых органов и налогоплательщиков, без использования неустановленного законодателем неопределенного понятия недобросовестности. Разный подход в оценке обстоятельств породил противоречивость и нестабильность судебной практики.

Доступная в известных информационных источниках судебная практика показывает, что при всей инертности судебной системы использование понятия недобросовестности как мерила правомерного поведения сходит на нет. Постановлением Пленума ВАС РФ № 53 сформулировано новое понятие и предложено именно судьям находить и оценивать налоговую выгоду, ее обоснованность или необоснованность.

Такая обязанность требует не только безупречного знания налогового и гражданского законодательства, но и понимания существа и особенностей экономической и предпринимательской деятельности в разных производственных сферах, с учетом влияния множества факторов. Оценка и разумный предел исследования такого влияния требует от участников состязательного судебного процесса серьезной работы с доказательственной базой.

Возможности, заложенные в предложениях Постановления Пленума ВАС РФ № 53 как в способе раскрытия ненадлежащего применения налогового законодательства налогоплательщиками, могут стать или этапом развития нового подхода к комплексному рассмотрению налоговых споров с учетом особенностей российского предпринимательства и экономики, или новым способом разрешения споров за пределами прямого законодательного регулирования и препятствием в надлежащем применении его в судебной практике.

На наш взгляд, в условиях применения указанных оценочных категорий требует введения определенных законодательных ограничений, касающихся возможности бесспорного взыскания.

Налоговый кодекс РФ ограничивает усмотрение проверяющих в оценке обстоятельств деятельности налогоплательщика. Так, в силу пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки или статуса и характера деятельности налогоплательщика, налог взыскивается только в судебном порядке. Подобная гарантия крайне важна для налогоплательщиков, поскольку устанавливает обязательность предварительного судебного контроля для налоговых претензий, основанных на оценочных суждениях инспекций. Отметим, что границы данной гарантии остаются до некоторой степени неопределенными. На наш взгляд, следует ограничить бесспорный порядок взыскания в случае если доначисление налогов, пени и санкций основано на любом существенном расхождении между юридической формой и содержанием сделки. То есть, все случаи, когда имеет место расхождение в форме и сути документа, являются переквалификацией и влекут за собой обязательность применения пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ. Рассмотрим несколько возможных ситуаций использования этих выводов.

Например, по результатам проверки инспекция утверждает, что сделки с поставщиками носили фиктивный характер, следствием чего явилось завышение вычетов по НДС и расходов по налогу на прибыль.

Случай довольно распространенный, рассматриваемый судами с позиции оценки добросовестности налогоплательщика, а теперь еще и с позиции необоснованной налоговой выгоды. Если налоговый орган утверждает, что расходы носят фиктивный характер, то это равнозначно утверждению, что «налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом» (п. 7 Постановления № 53). Фиктивный характер сделки – не правовой термин. В корректной юридической формулировке это означает, что имеет место «сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия» (п. 1 ст. 170 ГК РФ), т.е. мнимая. А значит, недоимка по таким основаниям не может быть взыскана в бесспорном порядке в силу требования пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ.

Определенной проблемой защиты прав налогоплательщиков является негативное изменение судебной практики по налоговым спорам.

В первые годы после принятия Налогового кодекса суды были благосклонны к налогоплательщикам. Судьи видели свою задачу в числе прочего и в том, чтобы оградить бизнес от возможных злоупотреблений. Однако после 2002 г. ситуация изменилась в сторону существенного увеличения процента признания законными и обоснованными решений налоговых органов, в разрезе оспариваемых налогоплательщиками сумм доначисленных налогов, пеней и штрафов.

Рассматриваемая тенденция имеет несколько причин.

В первую очередь это связано с совершенствованием законодательства. В связи с этим, судьи все реже находят объективно существующие сомнения и

неясности в законодательстве неустранимыми, что требует их толкования в пользу налогоплательщиков.

Презумпция добросовестности больше не является существенной гарантией в суде, так как приобрела весьма условный характер. Раньше представители налоговых органов часто допускали ошибки при оформлении материалов налоговой проверки и подготовке дела к суду. В результате суды отказывались удовлетворять требования налоговых органов просто потому, что факт налогового правонарушения не был обоснован в соответствии с требованиями закона. Ведь по положениям НК РФ и АПК РФ, обязанность доказывания состава налогового правонарушения возложена на налоговый орган (п. 6 ст. 108 НК РФ, п. 4 ст. 215 АПК РФ). Теперь суды требуют, чтобы не только налоговые органы, но налогоплательщики обязательно доказывали доводы и возражения, обосновывающие свою позицию (п. 1 ст. 65 АПК РФ).

Кроме того, изменился подход налоговых органов к проведению налоговых проверок. При проведении налоговых проверок налоговые органы комплексно исследуют всю деятельность налогоплательщика, собирают значительное количество фактического материала, сопоставляют различные показатели, анализируют их и предъявляют в судах все более убедительные доказательства. До сих пор основой доказательственной базы в суде служили в основном документы, которые налогоплательщик представил на проверку. Сейчас налоговики все больше черпают информацию из «внешних» источников: опрос свидетелей, осмотр помещений, заключения экспертов и специалистов, данные о деятельности других аналогичных организаций. Доказательствами становятся стертые файлы из компьютеров, свидетельские показания, результаты осмотра и инвентаризации.

В связи с этим, на наш взгляд, налогоплательщикам необходимо переходить от «защиты права» к «охране права» которая включает в себя любые меры, направленные на обеспечение интересов налогоплательщика.

Под правовой охраной принято понимать совокупность гарантий государства, связанных с нормативным запрещением либо иным ограничением определенных действий против охраняемого объекта и направленных на предупреждение и профилактику правонарушений, в том числе и бюджетных.

Таким образом, налогоплательщикам необходимо не только защищать свои права, когда они нарушены, но и охранять их, используя все разрешенные законом способы, чтобы не допустить нарушения своих прав.

В качестве мер охраны прав налогоплательщиков, можно выделить обращение за разъяснениями в Министерство финансов РФ и налоговые органы, использование налоговой амнистии, контроль за поставщиками и контрагентами и т.д.

С точки зрения развития способов защиты и охраны прав налогоплательщиков полезным является рассмотрение зарубежного опыта.

### 3.2. Особенности разрешения налоговых споров в зарубежных странах

Разрешение налоговых споров за рубежом имеет серьезные отличия от порядка разрешения налоговых споров в РФ.

Главной особенностью внесудебного (административного) порядка является возможность снижения санкций путем сделки между налогоплательщиком и налоговыми органами или так называемого «компромисса».

Практика сделок и предложений компромисса применима в большей части англосаксонских стран (Канада, США, Ирландия, Великобритания) и в странах юга Европы (Испания, Италия).

Сделки и компромиссы могут быть использованы по инициативе администрации, или по инициативе двух сторон. Сделки ли компромиссы применяются в случае недостаточной платежеспособности налогоплательщика, либо сомнением получить благоприятное решение в суде.

В англосаксонских странах главная цель налоговой проверки состоит в том, чтобы прийти до компромисса «the settlement».

Например, в Великобритании взамен на согласие с результатами проверки и быструю уплату недоимки и процентов за просрочку соглашение уменьшает санкций в следующих пропорциях:

- не спонтанное разоблачение нарушений: максимально 20%;
- спонтанное разоблачение нарушений: максимально 30%;
- сотрудничество с налогоплательщиком во время проверки: максимально 40%;
- тяжесть, срок и значимость нарушений налогообложения: максимально 40%.

В Италии существование компромисса объясняется отсутствием процедуры обсуждения результатов проверки.

Любой «существенный» контроль (по документам или на месте) дает повод для извещения о восстановлении задолженности, которое может быть утверждено только Агентством поступлений. Этот акт должен быть мотивирован. Налогоплательщик имеет 60 дней для того, чтобы оспаривать извещение о восстановлении задолженности и чтобы решить:

- прибегнуть ли к суду;
- просить ли возможности переговоров, которые урегулируют права и существенно сократят штраф (до 25%);
- отказаться ли от всех противоречий и воспользоваться материально сокращенными взысканиями (1/4 примененного взыскания при условии оплаты в течение 60 дней).

В Испании применение налоговых санкций обязательно включает в себя общение проверяющих с налогоплательщиком и не является процедурой сделки. Тем не менее, в случае согласия налогоплательщика с предложенными выплатами, происходит автоматическая скидка до 30% примененных санкций<sup>57</sup>.

---

<sup>57</sup> Лопез К. Полномочия финансовых служб Западной Европы в сфере налогового контроля и прав налогоплательщиков: сравнительный анализ // Право и экономика. 2006. №№ 5, 6. С. 61–67.

В законодательстве Германии признается допустимым соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом в области выяснения обстоятельств дела (соглашения о фактах) при трудности их установления, но не по вопросам наступления правовых последствий. Законодательством допускается освобождение от уплаты налога в ситуации, когда такая уплата может уничтожить или чрезвычайно затруднить экономическую деятельность плательщика<sup>58</sup>.

Практика применения компромисса принята и на Украине.

В соответствии с п. 5.2.7 Закона Украины от 21.12.2000 (с последующими изменениями) «О порядке погашения обязательств налогоплательщика перед бюджетами и государственными целевыми фондами» работник налогового органа, который уполномочен рассматривать жалобу налогоплательщика, имеет право предложить такому налогоплательщику компромиссное решение спора. То есть он может удовлетворить часть жалобы налогоплательщика при его согласии с остатком налоговых обязательств, начисленных контролирующим органом. Основание для такого компромисса – наличие у налогового органа фактов и доказательств по существу жалобы налогоплательщика, которые дают основания считать, что предложенный компромисс приведет к более быстрому и/или более полному погашению налогового обязательства по сравнению с результатами, которые могут быть достигнуты вследствие передачи спора в суд.

Работник налогового органа, уполномоченный рассматривать жалобу налогоплательщика по поводу достижения налогового компромисса, составляет письменное обоснование о его целесообразности. Обоснование должно быть рассмотрено, должностным лицом, которому непосредственно подчиняется такой работник, а также должностным лицом налогового органа.

Налоговый компромисс может быть применен, только если: налоговое обязательство определено налоговым органом косвенным методом или активы налогоплательщика недостаточны для погашения налогового обязательства и/или взыскание налогового обязательства повлечет такое уменьшение активов плательщика, которое приведет в будущем к невозможности погашения налогоплательщиком налоговых обязательств в полном объеме.

Налоговый компромисс не применяется:

– в отношении ввозной и вывозной пошлины, акцизного сбора и налога на добавленную стоимость, а также других налогов и сборов (обязательных платежей), которые взимаются при ввозе и вывозе товаров с таможенной территории Украины, а также не применяются в отношении сбора в Пенсионный фонд Украины, взносов в Фонд социального страхования с временной потери работоспособности, Фонд общеобязательного государственного социального страхования Украины в случае безработицы, Фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

– если орган государственной налоговой службы, используя косвенные методы, начисляет физическому лицу налоговое обязательство, не связанное с

---

<sup>58</sup> Калинина И.В. Информация о некоторых методах разрешения налоговых споров в Германии // Материалы заседания Налогового клуба «Досудебное и внесудебное разрешение налоговых споров». Москва, 6 октября 2005.

ведением таким лицом предпринимательской деятельности, а физическое лицо не соглашается с таким начислением, и спор решается судом по обращению органа государственной налоговой службы;

– при наличии возбужденного против плательщика налогов уголовного дела или в случае предъявления исков в арбитражный суд или в суд общей юрисдикции.

Применение налогового компромисса возможно исключительно на досудебной стадии разрешения налогового спора и передача дела в суд исключает возможность налогового компромисса. Если налогоплательщик согласен заключить налоговый компромисс, то решение о компромиссе вступает в силу с момента получения письменного согласия руководителя налогового органа высшего уровня, а сумма налогового обязательства, которая определена условиями налогового компромисса, считается согласованной, и такое решение не может быть обжаловано в будущем<sup>59</sup>.

В зарубежном налоговом праве существуют так же специальные механизмы, позволяющие добросовестному налогоплательщику защитить себя от притязаний налоговых органов.

Например, во Франции существует специальный консультативный орган – консультативный комитет по злоупотреблению правом, который состоит из государственного советника, советника кассационного суда, профессора юридического факультета и начальника налогового управления. В данный комитет могут обратиться как налогоплательщик, так и администрация. От мнения комитета зависит распределение бремени доказательств. В том случае, если мнение комитета неблагоприятно для налогоплательщика, то бремя доказательств (отсутствия злоупотребления) ложится на налогоплательщика.

Кроме того, существует процедура так называемого фискального рескрипта (*rescrit fiscal*), которая предоставляет всякому налогоплательщику возможность направить администрации запрос о правомерности операции, которую он намеревается осуществить в будущем. То есть любой налогоплательщик может получить письменную консультацию в налоговой администрации до заключения контракта или соглашения, предоставив ей все необходимые документы. Администрация должна в ответе указать, усматриваются ли в операции, по ее мнению, признаки злоупотребления правом. Срок для ответа, которым располагает администрация, составляет шесть месяцев. Если в указанный срок ответ налогоплательщику не дан, то он имеет основания полагать, что соответствующее соглашение правомерно. Если администрация не высказала никаких возражений или если не ответила в срок, она лишается возможности в дальнейшем настаивать на квалификации соответствующей операции как действия, направленного на злоупотребление правом.

В США имеется процедура аналогичного характера (*ruling*), которая проявляется в двух аспектах: 1) толковании налоговых нормативных актов, которые публикуются администрацией (*revenue ruling*) и которые сходны с адми-

---

<sup>59</sup> Щекин Д.М. Законодательное регулирование института налогового компромисса в украинском налоговом праве // Налоговед. 2006. № 1.

нистративными инструкциями; 2) письменном ответе администрации налогоплательщику (private ruling), предварительно обратившемуся с запросом о сделке, которую он намеревался заключить. Рекомендации, высказанные в письменных ответах администрации, фактически применяются в отношении аналогичных ситуаций

Особенностью судебного порядка разрешения налоговых споров в зарубежных странах является наличие специализированных налоговых судов. Эти суды могут входить в систему налоговых органов, как в Дании<sup>60</sup> или быть независимыми, как в США и Германии.

В США, чтобы обжаловать решение Службы внутренних доходов (СВД) – главного налогового органа страны – о начислении недоимки по налогам, налогоплательщик вправе обратиться с иском в Налоговый суд, Федеральный районный суд или в Суд федеральных жалоб. Выбор суда зависит от ряда факторов. Например, от правил подачи искового заявления в тот или иной суд, юрисдикции каждого из них, подсудности и др.

Но, как показывает практика, 95% дел об обжаловании решений СВД в США рассматривает Налоговый суд.

Если налогоплательщик намерен обжаловать решение СВД о начислении недоимки по налогам, он вправе обратиться с соответствующим иском в Налоговый суд в течение 90 дней после получения им такого решения СВД. Подача иска в Налоговый суд приостанавливает исполнение решения налоговой службы об уплате недоимки.

Необходимо отметить, что для Налогового суда предусмотрен особый порядок его деятельности и рассмотрения исков. Отличительной особенностью Налогового суда является то, что он наделен правом самостоятельно устанавливать процессуальные нормы своей деятельности. Это означает, что он сам устанавливает порядок разрешения налоговых споров, за исключением правил о доказательствах, которые определяются Федеральным положением о доказательствах<sup>61</sup>.

Налоговое правосудие в Германии также осуществляется независимыми специальными судами, структура и порядок работы которых урегулированы в положении о налоговых судах. Подавать иск в налоговый суд можно лишь в том случае, если процесс внесудебного обжалования не дал результатов (более 97% спорных вопросов разрешаются на стадии внесудебного обжалования). В определенных случаях по вынесенным налоговым судом решениям может подаваться кассационная жалоба в вышестоящий суд (в федеральный налоговый суд), в котором налогоплательщик должен быть представлен адвокатом, налоговым консультантом или аудитором.

Профессиональное оказание помощи в налоговом консультировании в подобных случаях разрешено лишь лицам и обществам, которые имеют право на осуществление такой деятельности на основании закона о налоговом кон-

---

<sup>60</sup> Воловик Е. Обслуживание налогоплательщиков в Дании // Налоговый вестник. 1996. № 1. С. 38–40.

<sup>61</sup> Берестовой С.В. Как рассматривают налоговые споры в судах США // Рос. налог. курьер. 2004. № 24. С. 63–65.

сультирования, который регулирует профессиональные права налоговых консультантов, включая надзор за их профессиональной деятельностью<sup>62</sup>.

Отличие имеется также в распределении бремени доказывания между сторонами, участвующими в споре.

В США в судебных делах о взыскании с налогоплательщика санкций, дополнительных к сумме налога, и о совершении налогоплательщиком умышленных налоговых правонарушений обязанность доказывания фактических обстоятельств дела и вины налогоплательщика возложена законом на финансовое ведомство только в случае, если предмет доказывания включает вину налогоплательщика.

По общему правилу бремя доказывания обстоятельств дела возложено на заявителя-налогоплательщика и может быть обращено на налоговый орган только в силу прямого указания закона или по решению суда. Общее право США также стоит на позиции возложения обязанности доказывания на организацию-налогоплательщика. Данный принцип закреплен в двух судебно-правовых презумпциях:

- презумпция правильности сумм налога, рассчитанных налоговым органом (the presumption of correctness);
- презумпция законности индивидуальных ненормативных актов налогового органа (the presumption of official regularity).

Обе эти презумпции, в свою очередь, базируются на общеправовом принципе добросовестного поведения официальных лиц, имеющем широкое распространение в американском законодательстве. Согласно данному принципу предполагается, что государственные служащие обычно исполняют свои обязанности надлежащим образом.

Налогоплательщик, который оспаривает сумму своих налоговых обязательств, рассчитанную налоговым органом, должен доказать ошибочность такого расчета (презумпция правильности). Презумпция правильности может быть преодолена, если представленные налогоплательщиком доказательства свидетельствуют, что налоговый орган не применил (или неправильно применил) при расчете императивные нормы налогового закона либо расчет основан на недостоверных сведениях об объекте налогообложения или произведен налоговым органом без надлежащих полномочий. Нарушение налоговым органом процедурных требований (например, к оформлению налоговых уведомлений) не ведет по общему правилу к опровержению презумпции правильности, если расчет налога соответствует упомянутым материально-правовым критериям.

Как отмечают американские исследователи, причиной существования описанных судебно-правовых презумпций является нежелание судов принимать на себя ответственность по вопросам, связанным с наполнением государственного бюджета. Во-первых, суды опасаются, что их вмешательство в образование государственных доходов нарушит равномерность поступления средств в бюджет, что приведет к невозможности исполнения важнейших соци-

---

<sup>62</sup> Титова Г. Особенности налогообложения в Германии // Финансовая газета. Регион. вып. 2004. № 2. С. 18–23.

альных программ. Во-вторых, суды осознают, что исчисление налогов требует специальных навыков, которыми в полной мере обладают сотрудники налогового ведомства и налоговые советники плательщиков. Принимая во внимание наличие в США эффективной системы административного контроля над правильностью и справедливостью взимания налогов, суд, как правило, оставляет вопросы исчисления суммы налога на усмотрение профессионалов.

Если бремя доказывания того или иного факта лежит на налоговом органе, то он обязан указать конкретные обстоятельства и основания для подтверждения своей позиции. В частности, налоговый орган обязан доказать: любой новый факт, на который он ссылается, увеличение размера задолженности по налогам, факты, опровергающие заявленный налогоплательщиком иск или подтверждающие обман со стороны налогоплательщика.

Фактами, опровергающими иск налогоплательщика, могут являться судебный прецедент, преюдиция (обстоятельство, ранее установленное судом по другому делу), лишение права ссылаться на какие-либо факты, отказ от права, принуждение, обман, а также истечение срока исковой давности (права на судебную защиту). Кроме того, если в дополнение к налоговой задолженности на налогоплательщика наложены какие-либо штрафные санкции или иные суммы ко взысканию, доказать это обязан налоговый орган. Следует отметить, что если налоговый орган по какой-либо причине не ссылается на обстоятельства, имеющие преюдициальное значение, то это не лишает его возможности ссылаться на такие обстоятельства впоследствии в ходе других судебных разбирательств об оспаривании налоговой задолженности за иные налоговые периоды.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Под способами защиты прав налогоплательщиков, в рамках данного исследования, понимаются любые не запрещенные законом меры (средства), за счет применения которых производится пресечение правонарушений и устранение их последствий, а также осуществляется воздействие на правонарушителя.

В защите прав налогоплательщиков выделены две формы защиты:

Неюрисдикционная, когда право на защиту реализуется самостоятельными действиями управомоченного лица (самозащита прав; досудебное урегулирование споров; неприменение норм при реализации права).

Юрисдикционная, когда право на защиту реализуется через государственные и иные органы, уполномоченные государством осуществлять защиту прав. Юрисдикционная форма защиты осуществляется посредством административного и судебного порядка.

Выделены следующие особенности налоговых споров:

- объект спора: налоговые правоотношения;
- субъектный состав: налоговые органы (обязательный субъект) и налогоплательщики, налоговые агенты и иные лица;
- протекание спора в установленной законом форме и его разрешение компетентным государственным органом;
- специфика доказывания по налоговым спорам.

В исследовании выделена проблема неэффективности административного порядка защиты прав налогоплательщиков, которая обусловлена следующим:

- отсутствие возможности быстрой реализации правомочия по рассмотрению жалобы;
- непропорционально широкие возможности налогового органа более оперативно взыскать денежные средства в бесспорном порядке, чем возможность налогоплательщика приостановить такие действия;
- зависимость приостановления обжалуемого решения от усмотрения полномочного органа;
- отсутствие ответственности должностных лиц налогового органа за некачественное и неквалифицированное рассмотрение жалобы и нарушение сроков ее рассмотрения;
- отсутствие у налогоплательщика гарантированной возможности участвовать в рассмотрении его жалобы.

Обоснованы следующие предложения по совершенствованию административного порядка:

- ввести обязательный порядок рассмотрения жалобы с участием лица, подавшего жалобу;
- установить ответственность должностных лиц налогового органа за некачественное и неквалифицированное рассмотрение жалобы и нарушение сроков ее рассмотрения.

Выделены недостатки судебного порядка защиты прав налогоплательщиков:

– беспорядочный порядок взыскания штрафных санкций за нарушение налогового законодательства, в том числе, если по решению налогового органа есть возражения налогоплательщика.

– отсутствие единого подхода арбитражных судов к решению вопросов, связанных с принятием обеспечительных мер по налоговым спорам, что препятствует возможности налогоплательщика полностью реализовать предусмотренное законодательством право на судебную защиту;

– использование в судебной практике субъективных оценочных категорий, таких как «добросовестность» и «необоснованная налоговая выгода»;

– негативное изменение судебной практики по налоговым спорам.

Предложено ограничить беспорядочный порядок взыскания в случае если:

– по решению налогового органа есть возражения налогоплательщика;

– доначисление налогов, пени и санкций основано на любом существенном расхождении между юридической формой и содержанием сделки.

Сформулировано предложение о необходимости перехода налогоплательщиков от «защиты права» к «охране права», которая включает в себя любые меры, направленные на обеспечение их законных прав и интересов.

В качестве мер охраны прав налогоплательщиков, выделено следующее:

– обращение за разъяснениями в Министерство финансов РФ и налоговые органы;

– использование налоговой амнистии;

– контроль за поставщиками и контрагентами.

Применение данных мер позволит налогоплательщикам не только защищать свои права, когда они нарушены, но и охранять их, используя все разрешенные законом способы, чтобы не допустить нарушения своих прав.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

### **I. Нормативные акты**

Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // Собр.законодательства РФ. – 2009. – № 4. – Ст. 445.

О статусе судей в Российской Федерации : федерал.закон РФ от 26.06.1992 г. № 3132-1 // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. – 1992. – № 30. – Ст. 1792.

Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан : федерал. закон РФ от 27.04.1993 г. № 4866-1 // Рос. газ. – 1993. – № 89.

О Конституционном суде Российской Федерации : федерал. конституц. закон от 21.07.1994 г. № 1 // Рос. газ. – 1994. – № 138-139.

Об арбитражных судах в Российской Федерации : федерал. конституц. закон от 28.04.1995 г. № 1-ФКЗ // Рос. газ. – 1995. – № 93.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федерал. закон РФ от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собр.законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации : федерал. закон РФ от 24.07.2002 № 95-ФЗ // Собр.законодательства РФ. – 2002. – № 30. – Ст. 3012.

Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации : федерал. закон РФ от 14.11.2002 г. № 137-ФЗ // Рос. газ. – 2002. – № 220.

О внесении изменений в часть первую и часть вторую НК РФ и в отдельные законодательные акты РФ в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования : федерал. закон от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ // Рос. газ. – 2006. – № 165.

Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки : приказ Федерал. налог. службы от 25.12.2006 г. № САЭ-3-06/892@ // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2007. – № 13.

Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах : приказ Федерал. налог. службы от 31.05.2007 г. № ММ-3-06/338@ // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2007. – № 34.

### **II. Постановления, определения и решения судов**

Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 г. № 9-П // Рос. газ. – 1996. – № 73.

Постановление Конституционного Суда РФ от 18.02.1997 г. № 3-П // Рос. газ. – 1997. – № 39.

Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 г. № 5-П // Рос. газ. – 1997. – № 64.

Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 г. № 13-П // Рос. газ. – 1997. – № 204.

Постановление Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 г. № 16-П // Рос. газ. – 1997. – № 222.

Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 г. № 24-П // Рос. газ. – 1998. – № 199.

Постановление Конституционного Суда РФ от 28.10.1999 г. № 14-П // Рос. газ. – 1999. – № 219.

Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 г. № 9-П // Рос. газ. – 2005. – № 159.

Определение Конституционного Суда РФ от 05.10.2000 г. № 199-О // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2001. – № 1.

Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 г. № 138-О // Рос. газ. – 2001. – № 145.

Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 г. № 329-О [Электронный ресурс] // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 г. № 169-О // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2004. – № 6.

Определение Конституционного Суда РФ от 08.06.2004 г. № 226-О. [Электронный ресурс] // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

Определение Конституционного Суда РФ от 04.11.2004 г. № 324-О // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2004. – № 6.

Определение Конституционного Суда РФ от 18.01.2005 г. № 36-О // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2005. – № 3.

Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 г. № 5 // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7.

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24.01.2006 г. № 10353/05 // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 4.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 25.10.2004 г. № А44-2428/04-С14 [Электронный ресурс] // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.11.2004 г. по делу № Ф04-8224/2004 (6332-А27-19) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс: Версия Проф».

Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 05.04.2005 г. по делу № Ф04-1757/2005 (9966-А27-19) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс: Версия Проф».

Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 04.05.2005 г. по делу № Ф04-1503/2005 (9656-А27-27) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс: Версия Проф».

Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17.05.2005 г. № Ф04-2994/2005 (11378-А70-3) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс: Версия Проф».

Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15.06.2005 г. по делу № Ф04-3706/2005 (12061-А27-23) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс: Версия Проф».

Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.07.2005 г. по делу № Ф04-4457/2005 (12948-А27-23) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс: Версия Проф».

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.08.2005 г. № А56-6512/2005 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс: Версия Проф».

Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.10.2005 г. № Ф04-7311/2005 (15931-А27-3) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс: Версия Проф».

Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 11.10.2005 г. № А55-5609/05-29 [Электронный ресурс] // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.11.2005 г. № А19-6908/05-30-Ф02-5359/05-С1 [Электронный ресурс] // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.11.2005 г. № Ф04-8642/2005(17430-А27-25) [Электронный ресурс] // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 03.03.2006 г. № А55-10425/05-51 [Электронный ресурс] // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.04.2006 г. № А26-9029/2005-24 [Электронный ресурс] // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.10.2006 г. № Ф04-2370/2006(27961-А81-6) [Электронный ресурс] // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

### **III. Литература**

Алексеев С. С. Теория права / С. С. Алексеев. – М. : Бек, 1994. – 224 с.

Арбитражный процесс : учебник / под ред. проф. В. В. Яркова. – М. : Волтерс Клувер, 2003. – 832 с.

Берестовой С. В. Как рассматривают налоговые споры в судах США / С. В. Берестовой // Российский налоговый курьер. – 2004. – № 24. – С. 63–65.

Бессарабов В. Г. Прокурорский надзор : учебник / В. Г. Бессарабов. – М. : Проспект : ТК Велби, 2006. – 535 с.

Брызгалин А. В. Значение и место современной судебной арбитражной практики в правовом регулировании налоговых отношений [Электронный ресурс] / А. В. Брызгалин // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

Буянский С. Г. Прокуратура и судебная власть: статус и соотношение компетенций / С. Г. Буянский // Российский судья. – 2005. – № 5. – С. 25–29.

Вербицкий В. К решению суда надо относиться с изрядной долей фатализма (интервью Председателя ВАС РФ А. А. Иванова) / В. Вербицкий // Судья. – 2005. – № 2. – С. 4.

Викторов И. С. Прокурорский надзор за исполнением налогового законодательства контролирующими органами: метод. пособие / И. С. Викторов, Н. П. Власова, Н. Д. Бут. – М., 2001. – 57 с.

Винокуров А. Полномочия прокурора по надзору за исполнением законов / А. Винокуров // Законность. – 2006. – № 4. – С. 10–13.

Воловик Е. Обслуживание налогоплательщиков в Дании / Е. Воловик // Налоговый вестник. – 1996. – № 1. – С. 38–40.

Гаджиев Г. А. Феномен судебного прецедента в России [Электронный ресурс] / Г. А. Гаджиев // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

Гражданское право : учебник / под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. – М. : ПРОСПЕКТ, 1997. – Ч. 1. – 782 с.

Гражданское право : учебник / под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. – М., 2001. – Т. 1. – 632 с.

Гражданское право : учебник. В 2 т. / отв. ред. проф. Е. А. Суханов. – М. : БЕК, 1998. – Т. 1. – 785 с.

Замышляев Д. В. Проблемы иерархии нормативно-правовых актов в Российской Федерации / Д. В. Замышляев // Государственная власть и местное самоуправление. – 2003. – № 1. – С. 11–14.

Зрелов А. П. Налоговые споры в практике конституционного суда РФ [Электронный ресурс] / А. П. Зрелов // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

Калинина И. В. Информация о некоторых методах разрешения налоговых споров в Германии / И. В. Калинина // Материалы заседания Налогового клуба «Досудебное и внесудебное разрешение налоговых споров». Москва, 6 окт. 2005. выходные данные

Кехлеров С. Г. О некоторых проблемах надзора за исполнением налогового законодательства / С. Г. Кехлеров // Прокурорская и следственная практика. – 1998. – № 5. – С. 6–24.

Кононов А. Л. Тенденции конституционного правосудия в области налогообложения / А. Л. Кононов // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2004 года : по материалам 2-й Междунар. науч.-практ. конф. Москва, 15–16 апреля 2005 г. : сб. / сост. В. М. Зарипов ; под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – С. 32.

Крохина Ю. А. Финансовое право России / Ю. А. Крохина. – М. : Норма, 2004. – 691 с.

Крохина Ю. А. Защита и гарантии восстановления нарушенных прав субъектов финансового права / Ю. А. Крохина // Налоги и налогообложение. – 2004. – № 7. – С. 6–15.

Кузнеченкова В. Е. Право на обжалование в системе категорий налогового процесса / В. Е. Кузнеченкова // Финансовое право. – 2004. – № 5. – С. 44–47.

Курбатов А. Защита прав предпринимателей в отношениях с государством / А. Курбатов // Хозяйство и право. – 2005. – № 9. – С. 98–104.

Лопез К. Полномочия финансовых служб Западной Европы в сфере налогового контроля и прав налогоплательщиков: сравнительный анализ / К. Лопез // Право и экономика. – 2006. – №№ 5, 6. – С. 61–67.

Муллануров А. Судебная форма защиты нарушенных прав и интересов / А. Муллануров // Юрист. – 2001. – № 11. – С. 15–17.

Налоговое право России: учеб. для вузов / отв. ред. проф. Ю. А. Крохина. – М.: Норма, 2005. – 720 с.

Налоговое право: учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003. – 591 с.

Нерсесянц В. С. Философия права / В. С. Нерсесянц. – М.: Норма, 2005. – 647 с.

Пашков К. Ю. Обжалование актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц в административном порядке / К. Ю. Пашков // Право и экономика. – 2006. – № 9. – С. 47–51.

Певницкий С. Г. Собственность: некоторые налоговые аспекты. Соотношение конституционных гарантий и фискального интереса / С. Г. Певницкий // Финансовое право. – 2006. – № 11. – С. 13–16.

Петрова Г. В. Виды налоговых споров в судебной практике и тенденции правового регулирования налоговых отношений / Г. В. Петрова // Финансовое право. – 2004. – № 2. – С. 38–42.

Петрухин И. Л. Проблема судебной власти в современной России / И. Л. Петрухин // Государство и право. – 2000. – № 7. – С. 15–21.

Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права / И. А. Покровский. – М.: Статут, 1998. – 353 с.

Проблемы теории государства и права: учеб. пособие / под ред. М. Н. Марченко. – М.: Юристъ, 2002. – 655 с.

Репкина И. Надзор за исполнением налогового законодательства / И. Репкина // Законность. – 2005. – № 1. – С. 26–28.

Рукавишникова И. В. Формы и способы защиты прав участников финансовых правоотношений / И. В. Рукавишникова // Финансовое право. – 2006. – № 6. – С. 14–18.

Салищева Н. Г. Административный процесс / Н. Г. Салищева. – М.: Юрид. лит., 1964. – 108 с.

События, факты, перспективы от 07.05.2007 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»

Тарасов Д. А. Судебная практика – новый источник права? / Д. А. Тарасов // Адвокат. – 2005. – № 4. – С. 97–101.

Тедеев А. А. К вопросу о понятии и способах защиты прав налогоплательщиков / А. А. Тедеев // Юрист. – 2004. – № 1. – С. 49–53.

Титова Г. Особенности налогообложения в Германии / Г. Титова // Финансовая газета. Регион. вып. – 2004. – № 2. – С. 18–23.

Триkoz Е.Н. Беседуем о современном состоянии и тенденциях арбитражного правосудия в России (интервью с А. К. Большой, председателем Коллегии посредников Торгово-пром. палаты РФ, гл. науч. сотрудником Отд. гражд. законодательства и процесса Ин-та законодательства и сравнит. правоведения при Правительстве РФ) [Электронный ресурс] / Е. Н. Триkoz // СПС «Гарант. Версия Гарант-Максимум».

Триkoz Е. Н. Правовые позиции Конституционного Суда РФ по вопросам налогового законодательства (интервью с А. Л. Кононовым) / Е. Н. Триkoz // Арбитражное правосудие в России. – 2007. – № 11. – С. 11–12.

Уголовный процесс : учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» / В. П. Божьев [и др.]. – М. : Спарк, 2002. – 703 с.

Ушивцева Д.А. Обеспечительные меры в арбитражном процессе / Д. А. Ушивцева // Юрист. – 2005. – № 6. – С. 56–60.

Фомин В. А. Способы защиты нарушенных прав субъектов бюджетного права: основные и вспомогательные. Президентский способ и его особенности / В. А. Фомин // Финансовое право. – 2005. – № 10. – С. 4–7.

Фурсов Д. А. Подготовка дела к судебному разбирательству : пособие для судей арбитраж. судов / Д. А. Фурсов. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 448 с.

Хвостов Е. А. О некоторых проблемах совершенствования работы арбитражных судов [Электронный ресурс] / Е. А. Хвостов // СПС «КонсультантПлюс».

Цветков И. В. Налогоплательщик в судебном процессе: практическое пособие по судебной защите / И. В. Цветков. – М. : Волтерс Клувер, 2004. – 20 с.

Чекмышев К. Н. Проблемы официального признания прецедента как регулятора налоговых отношений / К. Н. Чекмышев // Финансовое право. – 2005. – № 10. – С. 25–29.

Чекмышев К. Н. Судебный прецедент в налоговом праве и его региональная составляющая / К. Н. Чекмышев // Финансовое право. – 2006. – № 1. – С. 3–8.

Широков Е. Исполнение налогового законодательства: проблемы прокурорского надзора / Е. Широков // Законность. – 1998. – № 3. – С. 32–36.

Щекин Д. М. Законодательное регулирование института налогового компромисса в украинском налоговом праве / Д. М. Щекин // Налоговед. – 2006. – № 1.

Юридический энциклопедический словарь / под ред. А. Я. Сухарева. – М. : Сов. энциклопедия, 1984. – 415 с.

Яковлев В. Ф. Арбитражные суды: проблемы и пути их решения / В. Ф. Яковлев // Российская юстиция. – 2002. – № 5. – С. 4–8.

Яковлев В. Ф. О системном применении права (выступление в Высшем Арбитражном Суде РФ) / В. Ф. Яковлев // Вестник ВАС РФ. – 2007. – № 3. – С. 2–5.

Ярков В. В. Юридические факты в механизме реализации норм гражданского процессуального права : дис. ... д-ра юрид. наук / В. В. Ярков. – Екатеринбург, 1992. – 523 с.

Материалы официального интернет-представительства Президента России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://wwwpresident.kremlin.ru>.

Научное издание

Киреенко Анна Павловна

**ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Издается в авторской редакции

Технический редактор А.С. Ларионова

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 30.10.12. Формат 60x90 1/16. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ. л. 5,2. Тираж 100 экз. Заказ.

Издательство Байкальского государственного университета  
экономики и права.

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

Отпечатано в ИПО БГУЭП.