

Данилова Ольга Андреевна

канд. юрид. наук, доцент

Абдуллаева Ангелина Андреевна

магистрант

Поволжский институт управления имени П.А. Столыпина — филиал федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации» г. Саратов, Саратовская область

ОСНОВНЫЕ ПРАВОВЫЕ СРЕДСТВА ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Аннотация: в статье рассмотрена специфика правовых средств защиты прав налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля, а именно «налоговой» жалобы, претензии, реализуемой в неюрисдикционной форме, и возражения на результат налоговой проверки. Авторами сформулированы предложения по совершенствованию законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в исследуемой сфере.

Ключевые слова: защита прав налогоплательщиков, обжалование, налоговый контроль, жалоба, претензия, возражения.

Налоговый контроль является важнейшим элементом финансового государственного контроля, так как с его помощью достигается и обеспечивается выполнение налогоплательщиками обязанностей по уплате налогов и сборов.

Как указывает Д.В. Тютин, «налоговый контроль – вид деятельности налоговых органов, урегулированный Налоговым кодексом (далее – НК Р Φ), целями которого является получение информации об исполнении частными субъек-

тами налоговых правоотношений своих обязанностей, установление оснований для их принудительного исполнения и привлечения к налоговой ответственности» [1, с. 6].

Поскольку налоговые правоотношения возникают, изменяются и прекращаются между государством с одной стороны и физическим лицом или организацией, являющимися налогоплательщиками, с другой, то реализация эффективного налогового контроля возможна только в случае использования системы «сдержек и противовесов», которая позволяет не допускать концентрирования всей власти в руках налоговых органов. Более того, налоговый контроль способствует развитию института защиты прав налогоплательщиков.

Итак, право налогоплательщика на защиту представляет собой возможность субъекта действовать таким образом, который не запрещен нормами законодательства в целях предупреждения возможных налоговых правонарушений, их устранений, а также восстановления нарушенного налогового положения. Именно конкретные правовые средства помогают субъекту осуществлять свое право на защиту определенным предусмотренным законодательством законным порядком.

Средства защиты прав — это «действия лица по подготовке и подаче заявлений, жалоб, исков, иных процессуальных документов, являющихся основанием для возбуждения производства по делу в целях защиты прав и законных интересов» [2, с. 275].

Иными словами, средства защиты прав налогоплательщика представляют собой используемые инструменты и приемы, направленные на получение необходимого результата.

Вместе с тем, наличие большого количества научных исследований по вопросам защиты прав налогоплательщика привело к различию взглядов ученых относительно того, что именно следует относить к вышеуказанным инструментам и приемам. Однако единым и неизменным основным правовым средством защиты прав налогоплательщика в процессе проведения налоговыми органами налогового контроля, по мнению большинства ученых, является «налоговая»

² https://interactive-plus.ru

жалоба и возражения на результат проверки. Налоговая жалоба вытекает из юрисдикционной формы защиты прав налогоплательщика, а возражение на результат проведения налогового контроля в виде соответствующего акта осуществляется, как правило, вне юрисдикционной формы.

Налоговая жалоба занимает центральное место в системе правовых средств, с помощью которых налогоплательщик может осуществлять защиту своих прав и законных интересов. Объясняется это тем, что она обладает рядом преимуществ перед другими правовыми средствами защиты. Основное же пре-имущество заключается в том, что указанная жалоба является общеправовым средством, и ее подача может быть осуществлена на любом этапе налогового контроля, в то время как иные правовые средства могут быть использованы в определенных случаях при определенных условиях.

Тем не менее, нельзя не отметить, что законодатель использует в правовых положения раздела VII НК РФ «Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц», именно термин «жалоба», а не «налоговая жалоба», следовательно, не выделяет данный вид жалоб в какой-то отдельный вид. Использование категории «налоговая жалоба» характерно именно для научных исследований в этой сфере общественных отношений.

Так, С.С. Тропская определяет «налоговую» жалобу в качестве защиты прав налогоплательщика следующим образом: «Налоговая жалоба — это сообщение налогоплательщиком компетентному органу о нарушении своих субъективных налоговых прав и законных интересов государственными органами исполнительной власти (должностными лицами), обладающими властными полномочиями в налоговой сфере, с просьбой (требованием) восстановить нарушенные права и обеспечить охрану законных интересов и, в отдельных случаях, наказать виновное должностное лицо за совершение противоправного деяния» [3, с. 21].

И.А. Хаванова, в свою очередь, в своем диссертационном исследовании предлагала ввести в научный оборот понятие «налоговая жалоба», под которой следует понимать материально-правовое требование, вытекающее из спорного налогового правоотношения и обращенное к вышестоящему налоговому органу

(вышестоящему должностному лицу), в чьи полномочия входят отмена, изменение решения, принятие нового решения, устранение нарушения прав и законных интересов налогоплательщика, причиненных действием или бездействием должностных лиц налоговых органов [4, с. 9].

Поскольку легальное определение жалобы налогоплательщика отсутствует в налоговом законодательстве, представляется целесообразным сформулировать его, основываясь не только на нормах законодательства о налогах и сборах, но и на иных нормативных правовых актах, в частности, на положениях Федерального закона от 02.05.2006 №59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации» [5, с. 3].

Так, налоговая жалоба представляет собой правовое средство защиты прав налогоплательщика, реализуемое путем обращения налогоплательщика в вышестоящий налоговый орган с требованием о восстановлении нарушенного положения, а также защите прав, нарушенных нижестоящими налоговыми органами.

В соответствии с нормами законодательства о налогах и сборах налогоплательщик имеет право подать жалобу на любые неправомерные ненормативные акты и действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов при осуществлении налогового контроля [6].

В частности, налоговая жалоба может быть подана в следующих случаях:

- в случае нарушения права налогоплательщика на ознакомление с решением о проведении выездной проверки;
- в случае несоблюдения процедуры проведения мероприятий налогового контроля в ходе налоговой проверки;
- в случае необоснованного истребования документов, в том числе, не относящихся к предмету проверки (периоду и налогу);
- в случае превышения разрешенного законом количества проверок, а также установленных сроков их проведения и т. д.

По общему правилу налоговая жалоба подается в вышестоящий налоговый орган в течение года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. К жалобе могут быть приложены обосновывающие ее

документы. Однако многие исследователи не раз отмечали, что порядок обжалования того или иного решения, действия налогового органа урегулирован не в достаточной степени. В этой связи нельзя не согласиться с мнением А.В. Демина, указавшего, что «правильно налаженный процесс рассмотрения налоговых жалоб позволит:

- образовать устойчивую обратную связь между налоговыми органами разных уровней;
 - повысить эффективность внутриведомственного контроля;
 - определить критерии оценки работы нижестоящих налоговых органов;
- проводить оценку эффективности применения законодательства всеми участниками правоотношений в сфере налогообложения на регулярной основе» [7].

Также Н.А. Козлов выделяет следующие универсальные правовые средства защиты прав налогоплательщика, использование которых возможно при проведении налогового контроля:

- «законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства (п. 1 ст. 3 НК РФ);
- налоги и сборы (как и в целом налоговое законодательство, в том числе регулирующее налоговый контроль) не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев (п. 2 ст. 3 НК РФ);
- все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 3 ст. 3 НК РФ);
 - презумпция невиновности (ст. 108 НК РФ)» [8, с. 177].

Также следует добавить, что основным правовым средством защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля является претензия, реализуемая в неюрисдикционной форме. Налоговый кодекс РФ не предусматривает наличие определения претензии и не регулирует порядок ее подачи, что, по нашему мнению, является ощутимым пробелом в налоговом праве. Однако практика показывает, что данное правовое средство в настоящее время нередко

используется налогоплательщиками при защите своих прав с целью разрешения спора с налоговым органом [9; 10]. Как верно отмечает М.А. Рожкова, с помощью претензии конфликт можно урегулировать на стадии зарождения, если своевременно и исчерпывающе уведомить противоположную сторону о нарушении своего права [11].

Следовательно, можно сделать определенный вывод, что претензия как средство защиты прав налогоплательщиков имеет огромный потенциал, поэтому особенно важно, чтобы законодатель путем внесения изменений в Налоговый кодекс РФ установил и урегулировал вопросы, касающиеся порядка подачи претензии.

Таким образом, исходя из вышеизложенного, можно прийти к выводу, что под правовыми средствами защиты прав налогоплательщика в налоговых правоотношениях понимается совокупность используемых инструментов (материальное содержание) и приемов (процедура их реализации), предусмотренных нормами налогового права и направленных на получение результата в виде защиты нарушенного права (устранения такой угрозы).

К основным правовым средствам защиты прав налогоплательщиков при проведении налогового контроля следует отнести налоговую жалобу, возражение и претензию. Кроме того, закрепление на законодательном уровне определения налоговой жалобы, а также установления порядка подачи претензии будет способствовать не только устранению различных пробелов, имеющих место быть на практике, но и развитию института защиты прав налогоплательщиков в целом.

Список литературы

- 1. Тютин Д.В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков / Д.В. Тютин. М.: Контракт, 2014.
- 2. Мирошник С.В. Способы защиты прав налогоплательщиков / С.В. Мирошник // Теоретико-прикладные проблемы реализации и защиты субъективных прав в контексте инновационного социально-экономического развития общества: тезисы докладов междунар. науч.-практ. конф., посвящ. па-

- мяти проф. Н.Г. Юркевича (Минск, 20–21 апреля 2018 года). Минск: Белорус. госуд. ун-т, 2018. С. 271–275.
- 3. Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика физического лица в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С.С. Тропская. М., 2007.
- 4. Хаванова И.А. Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / И.А. Хаванова. М., 2011.
- 5. Федеральный закон от 02.05.2006 №59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации» (ред. от 27.12.2018) // Российская газета. -2006. №95; 2018. №295.
- 6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 21.11.2022) // СЗ РФ. 1998. №31. Ст. 3824; Российская газета. 2022. №297.
- 7. Демин А.В. Апелляционная жалоба в налоговом процессе / А.В. Демин // КонсультантПлюс. 2009.
- 8. Козлов Н.А. Средства и способы защиты прав налогоплательщика при осуществлении налогового контроля / Н.А. Козлов // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2015. №3 (22). С. 177.
- 9. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 23.11.2012 № A32-18339/2011 // СПС «КонсультантПлюс».
- 10. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.08.2010 №15АП-7581/2010 №А53-6617/2010 // СПС «КонсультантПлюс».
- 11. Рожкова М.А. Средства и способы правовой защиты сторон коммерческого спора / М.А. Рожкова. М., 2006 // СПС «КонсультантПлюс».