

Бондарь Е. А., доцент кафедры административного права и процесса, кандидат юридических наук, доцент;

Волчкова А. А., доцент кафедры уголовного и уголовно-исполнительного права, кандидат юридических наук, доцент

(Нижегородская академия МВД России, г. Нижний Новгород, Российская Федерация)

Реформа института защиты прав налогоплательщиков в Российском законодательстве

Аннотация. В статье акцентируется внимание на том, что права и гарантии, установленные Конституцией, относятся и к сфере налоговых отношений. Одной из гарантий исполнения обязанности по уплате налогов, наряду с правосознанием и гражданской позицией, являются меры государственного принуждения, установленные статьями 45, 46–48 Налогового кодекса Российской Федерации. Каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия и бездействия их должностных лиц, если по мнению этого лица такие акты, действия или бездействия нарушают его права. Существует несколько способов защиты налогоплательщиком своих прав. Среди них следует выделить такие способы, как административный; судебный; прокурорского реагирования; президентский; обращение в Конституционный суд; защита прав в международных судах; самозащита прав.

Ключевые слова: права и обязанности налогоплательщика, способы защиты прав, жалоба (иск), налоговое законодательство, досудебный порядок урегулирования налоговых споров, налоговый аудит.

Конституция РФ в статье 45 гарантирует право каждого «защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом», а в статье 35 устанавливает охрану законом права частной собственности. Разумеется, права и гарантии, установленные Основным законом, относятся также и к сфере налоговых правоотношений.

Одной из гарантий исполнения обязанности по уплате налогов, наряду с правосознанием и гражданской позицией, являются меры государственного принуждения, установленные статьями 45, 46–48 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ). Таким образом, можно сделать вывод, что налогоплательщик имеет законное право защищать свою частную собственность, если налоговый орган претендует на большую сумму, чем та, которая, с точки зрения налогоплательщика, предназначена для уплаты налогов.

Каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия и бездействия их должностных лиц, если по мнению этого лица такие акты, действия или бездействия нарушают его права. Существует несколько способов защиты налогоплательщиком своих прав. Среди них следует выделить: административный; судебный; прокурорского реагирования; президентский; обращение в Конституционный суд; защита прав в международных судах; самозащита прав.

Плательщик имеет право подавать жалобу (иск) с просьбой: о признании недействительным решения налогового органа, не соответствующего законодательству и нарушающего права и законные интересы организаций и граждан; о признании не подлежащим исполнению исполнительного или иного документа, по которому взыскание производится в безакцептном порядке; о возврате из бюджета денежных средств, списанных налоговым органом в безакцептном порядке с нарушением требований законодательства; о признании незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа; о признании недействительным нормативного акта налогового органа; о возмещении убытков, причиненных действиями (бездействиями) налоговых органов.

Необходимо отметить, что данный перечень нельзя считать абсолютно исчерпывающим. Возможность защищать свои права предусмотрена для налогоплательщика, в частности, статьей 137 НК РФ.

Институт защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в России претерпевал серьезные изменения. На первоначальном этапе становления налогового законодательства в 1990-х и 2000-х количество налоговых споров, разрешаемых арбитражными судами постоянно росло. Если в 1992 г. доля административных споров в общем количестве дел, рассмотренных арбитражными судами, не превышала 2 %, то в 2016 г. Она составила более 60%. Все это обусловило необходимость реформирования и модернизации механизма досудебного разрешения налоговых споров.

С принятием Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ была изменена процедура судебной защиты — с 1 января 2009 года досудебное обжалование решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения стало обязательным. Законодателем была реализована концепция последовательного урегулирования налоговых споров: в досудебном и затем в судебном порядке. Избранная организационно-правовая модель имеет существенные достоинства с точки зрения защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, среди которых — институт апелляционного обжалования, невозможность ухудшения положения лица по результатам рассмотрения его жалобы.

С 2006 года в системе налоговых органов России стали создаваться специализированные подразделения налогового аудита, в чьи задачи входит объективная проверка обоснованности жалоб на результаты налоговых проверок и урегулирование налоговых споров до суда, доведение до судебной стадии разрешения спора только обоснованных и законных решений. Итоги работы налоговых органов по досудебному урегулированию налоговых споров свидетельствуют о том, что налогоплательщики стали отдавать предпочтение досудебной процедуре урегулирования налогового спора. Так, по состоянию на конец 2017 года темп роста числа жалоб, рассматриваемых в досудебном порядке, в 4 раза превысил темп роста споров, рассматриваемых в судебном порядке. Начиная с 2010 года наблюдается тенденция сокращения числа жалоб в среднем на 10 % ежегодно [i].

С принятием нового Федерального закона от 02.07.2013 № 153-ФЗ с 1 января 2014 года досудебная процедура обжалования (административный порядок) для всех налоговых споров стала обязательной. То есть, акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера ФНС России, действий или бездействия его должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ.

Административный способ представляет собой возможность обжаловать нормативный акт налогового органа, а также его действие или бездействие в вышестоящий налоговый орган, в соответствии с правилами, установленными статьей 138 НК РФ. Порядок и сроки обращения в вышестоящую инстанцию нашли свое отражение в статьях 139–140 и 101.2 НК РФ. Обратиться в вышестоящий налоговый орган налогоплательщик может посредством письменной жалобы (п. 1, 3 ст. 139 НК РФ). По данным Федеральной налоговой службы Министерства финансов Российской Федерации (далее — ФНС России), налогоплательщики предпочитают решать налоговые споры, не доводя их до суда. Об этом говорят данные статистики ФНС России. Качественная и профессиональная работа по досудебному рассмотрению налоговых споров существенно сокращает количество жалоб налогоплательщиков.

Эффективная работа системы досудебного урегулирования налоговых споров, улучшение качества налогового администрирования позволили сократить количество судебных споров, оставив для судебного разбирательства дела с перспективой рассмотрения в пользу налогового органа.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнение обжалуемого акта налогового органа или совершение обжалуемого действия его

должностным лицом, за исключением достаточных оснований полагать, что указанный акт или указанное действие не соответствует законодательству Российской Федерации.

Административный способ защиты налогоплательщика реализуется в рамках апелляционного или протестного порядка обжалования. Апелляционный порядок обжалования регулируется статьями 101.2, 138, 139.1–140 НК РФ.

Апелляционная жалоба на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (об отказе) подается через вынесший соответствующее решение налоговый орган. Налоговый орган, решение которого обжалуется, обязан в течение 3 дней со дня поступления такой жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган в течение 1 месяца с момента вручения соответствующего решения налогоплательщику, то есть жалоба может быть подана до дня вступления в силу обжалуемого решения.

Не могут быть обжалованы в апелляционном порядке решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенные ФНС России.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган может быть подана в течение 1 года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. Жалоба на вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового (или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть подана в течение 1 года со дня вынесения обжалуемого решения. Жалоба в ФНС России может быть подана в течение 3 месяцев со дня принятия управлением решения по жалобе (апелляционной жалобе). В случае пропуска по уважительной причине срока подачи этот срок по ходатайству лица, подающего жалобу, может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом.

После того как досудебная стадия пройдена, налогоплательщик может переходить к следующей стадии — судебному способу защиты своих прав. Данное право предоставлено ему статьями 137, 138, 140 НК РФ.

В случае, если решение по жалобе (апелляционной жалобе) не принято вышестоящим налоговым органом в сроки, установленные пунктом 6 статьи 140 НК РФ, акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке.

Акты налоговых органов ненормативного характера, принятые по итогам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб), могут быть обжалованы в вышестоящий орган (или) в судебном порядке.

В случае обжалования в судебном порядке актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействие их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера ФНС России, действий или бездействий его должностных лиц) срок обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе, или со дня истечения срока принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе), установленного пунктом 6 статьи 140 НК РФ.

Обжалование организациями и физическими лицами в судебном порядке актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц производится в порядке, предусмотренном соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации.

В случае обжалования в судебном порядке актов налоговых органов, действий их должностных лиц исполнение обжалуемых актов, совершение обжалуемых действий могут быть приостановлены судом в порядке, предусмотренном соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации.

Анализ результатов рассмотрения налоговых споров за 2016 год показал, что количество судебных дел по сравнению с 2010 годом уменьшилось на 20,5 %. В том числе: в отношении юридических лиц количество судебных дел уменьшилось на 18 % (в 2010 году – 74 439, в 2016-м – 61 387), в отношении индивидуальных предпринимателей – на 12,5% (в 2010 году – 7 088, в 2016-м – 6 201). Уменьшилось количества судебных споров с налогоплательщиками по сравнению с 2010 годом обусловлено в том числе следующими факторами: применением налоговыми органами при проведении налоговых проверок результатов сложившейся судебной арбитражной практики по аналогичным вопросам; урегулированием налоговых споров в досудебном порядке на стадии рассмотрения жалоб; улучшением сбора доказательственной базы в ходе проведения контрольных мероприятий, переходом к более качественному досудебному аудиту и профессиональному представлению интересов налоговых органов в судах, а также с повышением уровня доверия со стороны налогоплательщиков к системе досудебного обжалования.

ТҮЙІН

Мақалада Конституциямен бекітілген құқықтар мен кепілдіктердің салықтық қатынастар саласына қатысты екеніне назар аударылады.

RESUME

The article focuses attention on the fact that the rights and guarantees established by the Constitution apply to the sphere of tax relations. One of the guarantees for the fulfillment of the obligation to pay taxes, along with the sense of justice and civic position, are measures of state coercion established by Articles 45, 46-48 of the Tax Code of the Russian Federation.

Список использованной литературы:

- i. Электронный ресурс / <http://www.rg.ru/2016/07/09/arakelov.html>