

Г.Б. Полисюк, Г.И. Сухачева

Гражданско- правовая защита налогоплательщика

ПАЛЕОТИП
Москва
2005

УДК 336.2
ББК 65.261.4
П50

Рецензенты:

В.А. Хохлов, доктор юридических наук, профессор,
Р.С. Бевзенко, кандидат юридических наук

П50 **Полисюк, Г.Б.** Гражданско-правовая защита налогоплательщика /
Г.Б. Полисюк, Г.И. Сухачева. — М. : Издательство «Палеотип»,
2005. — 96 с.

ISBN 5-94727-162-1

В работе приводится анализ применения наиболее эффективных гражданско-правовых административных и судебных методов защиты нарушенных прав налогоплательщика на основе норм действующего законодательства.

УДК 336.2
ББК 65.261.4

Содержание

Введение	4
Глава 1. Теоретические аспекты развития института защиты налогоплательщика	6
1.1. Правовое регулирование института защиты прав налогоплательщика	6
1.2. Способы защиты прав налогоплательщиков	10
1.3. Основные способы судебной защиты	16
Глава 2. Судебная защита прав налогоплательщика	21
2.1. Порядок проведения процедур судебной защиты	21
2.2. Процессуальные моменты как дополнительный способ защиты налогоплательщика	28
2.3. Обеспечительные меры как способ восстановления нарушенных прав налогоплательщика	35
Глава 3. Анализ правовой защиты налогоплательщика	42
3.1. Роль решений конституционного суда при защите налогоплательщика	42
3.2. Практика применения обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщика	50
3.3. Рекомендации по применению сомнений, противоречий и неясностей в защиту налогоплательщика	55
Заключение	64
Литература	68
Приложение	72

Введение

Предоставление налогоплательщикам гарантий защиты их прав — необходимое условие демократичной налоговой системы. В широком смысле под защитой прав налогоплательщиков следует понимать все юридические, идеологические, материальные гарантии, установленные в рамках налоговой системы государства и призванные обеспечить соразмерность ограничения прав конкретного налогоплательщика и интересов общества в целом.

В узком смысле под защитой прав налогоплательщиков обычно понимается обращение в те или иные государственные органы для рассмотрения законности и обоснованности действий (бездействия) налоговых органов по отношению к данному налогоплательщику. Основной способ защиты прав налогоплательщиков — обращение в налоговые или судебные органы в соответствии с правилами о подведомственности.

Сегодня назрела необходимость осмыслить защиту налогоплательщика как институт права, направленный на обеспечение правомерного поведения всех участников налоговых правоотношений, выделить его отличительные черты, определить возможные пути развития и появления новых составов на современном этапе развития налогового права.

Особую **актуальность** поэтому сегодня приобретает процесс формирования института защиты прав налогоплательщика, базирующийся на различных способах защиты гражданских прав.

Основной **целью исследования** является анализ применения наиболее эффективных гражданско-правовых административных и судебных методов защиты нарушенных прав налогоплательщика на основе норм действующего законодательства.

Проблема защиты прав налогоплательщика остается и сегодня одной из сложных, неоднозначно решенных, противоречивых проблем в современном праве.

Для реализации поставленной цели определены следующие задачи исследования:

- 1) на основе правовой гарантии защиты прав налогоплательщика как законодательно закрепленных средств и способов охраны прав, определить теоретические аспекты развития института защиты

налогоплательщика и способов их реализации, обеспечивающих саму возможность гражданско-правовой защиты;

2) установить порядок действий налогоплательщиков при судебной защите прав налогоплательщика с учетом использования процессуальных моментов и обеспечительных мер как дополнительных способов защиты и восстановления нарушенных прав налогоплательщика;

3) провести анализ правовой защиты налогоплательщика, установив при этом роль решений конституционного суда при защите прав налогоплательщика и значение практики применения обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщика;

4) разработать рекомендации по применению практики толкования всех неустраняемых сомнений, противоречий и сборов в пользу налогоплательщика при гражданско-правовой защите.

Практическая значимость проведенного исследования состоит в использовании полученных по результатам проведенного исследования выводов при реализации административных и судебных способов защиты прав налогоплательщика.

Объектом исследования являются формы гражданско-правовой защиты, **предметом исследования** – административные и судебные способы защиты налогоплательщика. **Информационной базой** исследования выбраны законодательные и нормативно-правовые акты в области налогообложения, судебные акты Конституционного Суда РФ, федеральных округов Высшего Арбитражного Суда и Арбитражного Суда Республики Хакасия, а также труды ученых С.Г.Пепеляева, А.В. Брызгалина, Т.Л. Комаровой, Г.А. Гаджиева и др.

Глава 1. Теоретические аспекты развития института защиты налогоплательщика

1.1. Правовое регулирование института защиты прав налогоплательщика

Роль налогов в современном государстве велика. Они составляют основу доходной части государства, что позволяет ему осуществлять свои функции в полном объеме: содержать армию, строить дороги, выплачивать пенсии и иные пособия. Иными словами, налоги — необходимый атрибут государства, и, как показывает история, в том или ином виде они в качестве экономической и правовой категории появились практически с момента возникновения государства.

Налоги были известны уже в Древней Греции, правда, носили они скорее случайный характер. Назначались они, пишет И.И. Янжул, "когда события вызывали нужду в деньгах, и отменялись тотчас, как в них проходила надобность; как общее же правило, государство черпало свои доходы из частноправовых источников: государственных земель, рудников, гаваней и пр."¹.

Н.И. Химичева при анализе налоговой системы России пришла к выводу: налоговый метод стал главным в формировании доходов государственной казны. Более 80% доходов бюджетной системы составляют платежи, входящие в налоговую систему². Эту точку зрения разделяют многие ученые. При этом они указывают на то, что налоги и иные обязательные платежи активно используются государством и местным самоуправлением при управлении различными сферами общественной жизни.

Следует подчеркнуть, во всех странах с рыночной экономической налоговой признаются основным источником доходной части бюджетов. Данный вывод подтверждают цифры. Так, Россия в 2002 г. запланировала пополнить доходную часть федерального бюджета за счет взимания налогов на сумму 1726310100000 руб.³ В США 70% доходов федерального бюджета составляют налоговые поступления, в Великобритании и Японии — более 80% и 85% соответственно.

¹ Янжул И.И. основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002. С. 36, 37.

² Финансовое право: Учебник / Под ред. Н.И.Химичевой. М., 2000. С. 267.

³ Федеральный закон от 30.12.2001г. «О федеральном бюджете на 2002 г.» (приложение №4).

Приведенные данные свидетельствуют о том, что налоги являются необходимым механизмом для аккумуляции государством денежных средств.

Требуемые суммы налогов государство должно собирать со всех физических и юридических лиц, объявленных им своими налогоплательщиками. Но еще ни одно государство не смогло достичь этой цели исключительно методом убеждения.

Исторически так сложилось, что главным побудительным мотивом уплаты налогов была не сознательность налогоплательщиков, вполне осознающих, на что будут потрачены их денежные средства, а меры принуждения, которые могут быть применены к недобросовестным гражданам при выявлении уклонения от уплаты налогов и сборов либо уплаты их в неполном объеме. Тому, по мнению ученых, есть несколько причин, но главная состоит в следующем. Граждане не любят платить налоги, считая, что государство далеко не всегда рационально использует получаемые финансовые средства для осуществления социально-экономических и иных программ, но делают это, понимая их необходимость для нормального функционирования государства и жизни гражданского общества. Поэтому государство, в свою очередь понимая, что одним лишь убеждением добиться уплаты налогов невозможно, устанавливает различные меры наказания за невыполнение или нарушения в выполнении налоговой обязанности.

Надо сказать, государство всегда стремилось применять к налогоплательщикам меры принуждения, с тем чтобы заставить своих подданных платить налоги вовремя и в полном объеме. Со временем такие меры были оформлены в соответствующие правовые нормы, регулирующие материальные и процессуальные вопросы их применения. Таким образом, меры принуждения, обеспечивающие взимание налогов, — это неотъемлемая часть налогообложения с момента его появления как правовой и экономической категории.

В современном мире собираемость налогов и сборов базируется на существующей у государственных органов возможности принудить налогоплательщика к исполнению его обязанности. Однако между государственными органами и налогоплательщиком стоит правовая система государства, призванная упорядочить процесс взимания налогов (сборов) и регламентировать применение государственного принуждения.

Перечень мер принуждения в действующем российском налоговом законодательстве обширен: это и право налоговых органов

производить безакцептное списание сумм налогов с юридических лиц, и возможность начисления пени за несвоевременную и/или неполную уплату сумм налогов, и право производить арест денежных средств и имущества, и возможность судебного обжалования налоговыми органами действий участников налоговых правоотношений. В законодательстве о налогах и сборах предусмотрено применение мер административного принуждения в виде административной ответственности (налоговые штрафные санкции), административного пресечения (проведение выездных и камеральных налоговых проверок), процессуального обеспечения (затребование у налогоплательщика письменных объяснений, выемка текущей и отчетной документации), материального обеспечения (залог, поручительство, арест имущества налогоплательщика, пеня как позитивная гипотетическая санкция); и как отдельный компонент — финансовые санкции (взимание недоимки по налогу (сбору), пеня как негативная санкция реального исполнения). Однако основное место в комплексе мер административного принуждения занимают нормы об ответственности за налоговые правонарушения, учитывая их денежный характер и размер налагаемых санкций.

Налоги — продукт воли одной части людей, направленной на законодательное установление порядка изъятия части собственности других людей и юридических лиц в интересах общества в целом.

Следовательно, если есть понимание того, что собственность должна перераспределяться в обществе для достижения блага всех граждан, то должны существовать и нормы, направленные на обеспечение такого перераспределения и способные принудить физических лиц платить налоги и сборы. К наиболее действенным относятся нормы права, применение которых обеспечивается механизмом государственного принуждения.

Между тем в современном мире ни одна цивилизованная правовая система не может не гарантировать и защиту каждого гражданина от произвола со стороны государства, что применительно к налоговой системе должно означать наличие правовых норм об ответственности государства за нарушения в области взимания налогов и защиты налогоплательщиков. К сожалению, что касается России, то надо отметить явную недостаточность таких норм и их непроработанность в практическом и теоретическом аспектах.

В налоговые правоотношения хоть раз в жизни вступает каждый гражданин России, а юридические лица участвуют в данных правоотношениях с момента своего создания и до момента ликвида-

ции. Такое положение дел обусловило появление целого блока правовых норм, основная цель которых состоит в регулировании применения различных видов ответственности за нарушения налоговых правоотношений и защиты налогоплательщика.

Принимая во внимание сказанное, назрела необходимость осмыслить защиту налогоплательщика как институт права, направленный на обеспечение правомерного поведения всех участников налоговых правоотношений, выделить его отличительные черты, определить возможные пути развития и появления новых составов на современном этапе развития налогового права.

Важность правового регулирования института защиты прав налогоплательщика определяется значимостью налогов в современном мире, той ролью, которую они играют, влияя на все стороны общественной жизни.

Для права как явления социального в целом характерно постоянное развитие его вместе с развитием общества. Ведь право не просто связано с прогрессом общества, с его поступательным, восходящим движением, а является инструментом, и более того — прямым выражением социального прогресса, его гарантом. Поэтому вполне очевидно, что принятие кодифицированного акта надо рассматривать лишь как очередную ступень в развитии правового регулирования тех или иных общественных отношений. И этот процесс теоретически бесконечен, ибо невозможно создать идеальный правовой акт, поскольку общественные отношения находятся в постоянном развитии, а следовательно, писаная норма права всегда будет отражать лишь то, что накоплено к определенному моменту времени и, может статься, определять возможные пути развития. Достичь всеобъемлющей полноты правового регулирования, считает А.С. Пиголкин, крайне трудно. И дело не только в том, что законодатель чего-то не учел, не успел, не додумал, хотя и это нельзя игнорировать. Жизнь все время идет вперед, возникают новые потребности и сферы отношений. В этих условиях роль законодателя заключается в том, чтобы сократить до минимума возможные пробелы, максимально оперативно принимать новые правотворческие решения, корректировать действующие нормы¹.

Таким образом, все еще остро стоит проблема формирования подотрасли налогового права как составной части отрасли финансо-

¹ Тихомиров Ю.А. Правовая сфера общества и правовая система // Журнал российского права. 1998. №4—5.

вого права и ее соотношения с другими отраслями и подотраслями права, и в первую очередь административного и уголовного. Традиционное деление права на отрасли, имеющие профилирующее, определяющее влияние на все развитие права и законодательства, сложилось в советское время. Критериями выделения различных отраслей права выступали предмет и метод правового регулирования, а это давало одномерную, лежащую в одной плоскости картину системы права.

Сегодня общая тенденция развития права сводится к появлению комплексных отраслей. Комплексные отрасли права и законодательства формируются на основе более современных потребностей общественного развития, объективно требующих объединения в такие массивы норм, каждая из которых по своим юридическим качествам может относиться к одной из основных отраслей. Представляется, что институт защиты налогоплательщика можно отнести к комплексным институтам. Ю.А. Тихомиров, говоря о тенденциях развития административного права, указывает на наиболее устойчивую, по его мнению, тенденцию "расформирования" особенной части административного права.¹ В последние годы, например, интенсивно идет процесс выделения нормативных массивов в социально-культурной сфере в самостоятельные отрасли. Зарождение новых правовых массивов, состоящих преимущественно из законов, дает основание считать данную линию дифференциации законодательства вполне объективной.

Институт ответственности за налоговые правонарушения и защиты налогоплательщика вне всякого сомнения испытывает влияние проводимой государством налоговой политики и, следовательно, будет изменяться в зависимости от того, в каком направлении государство будет развивать свою налоговую систему.

1.2. Способы защиты прав налогоплательщиков

Административный способ защиты прав налогоплательщика заключается в разрешении возникших разногласий в рамках системы налоговых органов без передачи спора в суд.

Для такого рассмотрения споров в налоговых органах ряда стран созданы специальные подразделения. Например, в составе

¹ Тихомиров Ю.А. Правовая сфера общества и правовая система // Журнал российского права. 1998. № 4—5.

Службы внутренних доходов США и в Главном налоговом управлении Франции действуют соответствующие службы¹; в Дании существуют специальные налоговые суды, которые входят в систему налоговых органов² в ФРГ попытка досудебного урегулирования спора является обязательным условием принятия дела к судебному рассмотрению.

В Российской Федерации налогоплательщик вправе обжаловать нормативный акт налогового органа и действия (бездействие) их должностных лиц соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу. Подача жалобы возможна в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. В случае пропуска этого срока по уважительной причине срок подачи жалобы может быть восстановлен лицом, которому направлена жалоба (ст. 139 НК РФ).

Статья 140 НК РФ устанавливает срок рассмотрения жалобы и принятия по ней решения в один месяц с момента получения жалобы соответствующим лицом. По итогам рассмотрения жалобы вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение. По общему правилу подача жалобы не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случая, когда налоговый орган или должностное лицо, рассматривающее жалобу, приостанавливает их исполнение (ст. 141 НК РФ).

Преимущества административного способа разрешения разногласий с налоговыми органами:

- простота процедуры, позволяющая налогоплательщику самостоятельно защищать свои права, не пользуясь услугами юристов;
- быстрое рассмотрение жалобы;
- отсутствие необходимости уплаты пошлины;

¹ Русакова И.Г., Кашин В.А., Кравченко И.А. и др. Налоги в разных странах / Под ред. И.Г. Русаковой, М.: Финансы и статистика, 1991. С. 34.

² Воловик Е. Обслуживание налогоплательщиков в Дании // Налоговый вестник. 1996. № 1. с.38, 40.

- обжалование даже с отрицательным для налогоплательщика результатом позволяет ему лучше уяснить точку зрения налогового органа и при обращении в суд налогоплательщик получает возможность тщательно подготовиться к защите своей позиции. Однако, как показывает практика, рассмотрение жалоб налогоплательщиков вышестоящими налоговыми органами нечасто завершается признанием правоты налогоплательщиков. Например, ГНИ по г. Москве порядка 12% жалоб удовлетворяют полностью и 18% — частично¹. Характерно, что похожая ситуация сложилась и в других странах: во Франции при решении споров в рамках налоговой службы позиция налогоплательщика находит подтверждение в 20% случаев, в Дании — менее чем в 10%².

Такое положение может быть объяснено необъективностью, которая нередко обнаруживается при рассмотрении жалоб налогоплательщиков: вышестоящий налоговый орган зачастую предпочитает защитить интересы подчиненных ему инспекций, нежели объективно исследовать существо разногласий.

Другой причиной может быть то, что территориальные инспекции в своей деятельности руководствуются разъяснениями вышестоящих налоговых органов как нормативного, так и ненормативного характера, имеющих обычно фискальную направленность: противоречия и пробелы в законодательстве налоговые органы истолковывают чаще всего в пользу бюджета³. И вышестоящий налоговый орган, ранее издавший соответствующие разъяснения, при рассмотрении жалобы обычно не склонен признавать, что его разъяснения ошибочны.

Поэтому многие налогоплательщики для защиты своих прав либо вовсе не используют административную процедуру, а обращаются непосредственно в суд, либо, подав жалобу в вышестоящий налоговый орган и получив отказ, предъявляют иск для разрешения спора в суде.

В постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П Конституционный Суд РФ⁴ указал, что «налогоплательщику... гарантируется выте-

¹ Лахов Б., Сокольский В. Административная практика Госналогинспекции по г. Москве // Налоговый вестник. 1998. № 6. С. 71.

² Налоги и налогообложение / Под ред. И.Г. Русаковой, В.А.Кашина. М.: Финансисты. ЮНИТИ, 1998. С. 47.

³ Воробьева В.Н. Рассмотрение налоговых споров в 1997 году и причины удовлетворения судебными органами исков налогоплательщиков // Налоговый вестник. 1998. № 4. С. 12.

⁴ Постановление Конституционного суда 20-п от 17.12.1996 г.

кающее из ст. 46 Конституции РФ право на судебное обжалование решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц».

Поскольку право на судебное рассмотрение спора налогоплательщика с налоговым органом предусмотрено актом высшей юридической силы, оно не может быть ограничено законодательством. «Административный порядок обжалования, таким образом, может существовать только как альтернативный или же в качестве досудебной стадии решения спора».¹

Право налогоплательщиков на судебное обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц закреплено также ст. 137—138 НК РФ.

В ряде стран, например в США и ФРГ, действуют специальные налоговые суды, которым подведомственны все споры в сфере налогообложения. В Канаде также традиционно действует специализированный орган для рассмотрения налоговых споров: в 1983 г. в составе судебной системы образован Налоговый суд, ранее такие споры были подведомственны Палате налогового контроля.²

Налоговые суды могут создаваться и для рассмотрения только определенной категории споров. Так, в Великобритании судопроизводство по спорам, возникающим в связи с налогом на добавленную стоимость, ведет независимый трибунал. Решения трибунала могут быть обжалованы в Высшем суде.³

Создание таких судов вызвано спецификой дел, связанных с налогообложением. Их рассмотрение часто требует знания различных отраслей права (гражданского, трудового и т.д.), основ бухгалтерского учета и экономики. Налоговые споры, несмотря на все их особенности уже не редкость в России. Разногласия с налоговыми органами возникают в деятельности почти каждого налогоплательщика, поэтому назначение специальных судей для разрешения налоговых споров имеет большое значение для объективного и квалифицированного разрешения таких споров.

¹ Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик-государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. М.: ФБК-Пресс, 1998. С. 338.

² Михайлова О.Р. налоговый суд канады // Ваш налоговый адвокат. Вып. 1 (15). М., 2001. С. 119.

³ Русакова И.Г., Кашин В.А., Кравченко И.А. и др. Налоги в развитых стран ред. И.Г. Русаковой. М.: Финансы и статистика, 1991. С. 204.

Преимущества судебного способа разрешения конфликтов с налоговыми органами по сравнению с административным порядком состоят в следующем:

- относительная объективность рассмотрения спора, как следствие его рассмотрения вне рамок налогового ведомства. Процент удовлетворения требований налогоплательщиков в судебном порядке гораздо выше, чем в административном;
- возможность (если позволяет существо иска) принятия судом мер по обеспечению исковых требований в виде, например, запрещения налоговому органу списывать недоимку и пени до разрешения спора по существу;
- детальная урегулированность всех стадий судопроизводства процессуальным законодательством;
- возможность (в зависимости от характера требований) получения исполнительного листа и принудительного исполнения решения суда.

Следуя конституционному принципу, закрепленному в п.п.1 и 2 ст.17, п.1 ст.46 Конституции РФ¹, законодатель закрепляет право на судебное обжалование актов, решений, неправомерных действий (бездействия) государственных органов на уровне отраслевого законодательства.

Признание недействительным акта государственного органа или органа местного самоуправления является одним из способов защиты гражданских прав (ст.12 ГК РФ)². Статья 13 ГК РФ конкретизирует указанную норму, закрепляя право на обжалование нормативного правового акта в случаях, предусмотренных законом. Однако неограниченное право на обжалование любых решений органов государственной власти закреплено Конституцией РФ, которая имеет прямое действие. Из этого следует, что при отсутствии такого закона суд вправе применять положения Конституции РФ при разрешении конкретного дела.

В настоящее время право на обжалование актов налоговых органов закреплено в пп.12 п.1 ст.21, ст.ст.137, 138 НК РФ.³ Согласно п.48 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 г.).

² Гражданский Кодекс РФ (часть вторая) от 26.01.1996 г. №14-ФЗ (принят ГД ФС РФ 22.12.1995 г.).

³ Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 г. №146-З (принят ГД ФС РФ 16.07.2000 г.).

28.02.2001 № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" 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. Специально указано, что 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.

Согласно ст.2 Закона РФ № 4866-1 к действиям (решениям) государственных органов, органов местного самоуправления, учреждений, предприятий и их объединений, общественных объединений и должностных лиц, государственных служащих, которые могут быть обжалованы в суд, относятся коллегиальные и единоличные действия (решения), в том числе представление официальной информации, ставшей основанием для совершения действий (принятия решений), в результате которых:

- нарушены права и свободы гражданина;
- созданы препятствия осуществлению гражданином его прав и свобод;
- незаконно на гражданина возложена какая-либо обязанность или он незаконно привлечен к какой-либо ответственности.

По ряду вопросов НК РФ прямо предусматривает обязанность налогового органа принимать соответствующее решение. Это, прежде всего, относится к выездным налоговым проверкам налогоплательщика, результат которых оформляется решением (ст.101 НК РФ), к вопросам зачета либо возврата излишне уплаченных или излишне взысканных налогов (ст. 78, 79 НК РФ), освобождения от исполнения обязанности плательщика НДС (ст. 145 НК РФ), возмещения НДС (ст.176 НК РФ).

Дополнительной гарантией защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов и иных обязанных лиц является обратная сила законодательства о налогах и сборах. Это в первую очередь касается споров между налогоплательщиками (плательщиками сборов, иными обязанными лицами) налоговыми органами, которые возникали после 1 января 1999 г., но по отношениям, которые реально сложились до указанной даты.

В результате исследования представлен перечень основных гарантий защиты прав налогоплательщика, установленный Налоговым кодексом РФ (Приложение 1.).

В этой связи интересно отметить, что сам Кодекс не устанавливает терминологически, что есть защита прав налогоплательщика и иных обязанных лиц, а что есть гарантии защиты этих прав. Таким образом, гарантией защиты прав налогоплательщика являются законодательно закрепленные средства и способы охраны прав налогоплательщика, способы их реализации, которые обеспечивают саму возможности его защиты или повышают ее эффективность.

1.3. Основные способы судебной защиты

Основными способами обжалования актов и действий (бездействия) налоговых органов в судебном порядке являются следующие.

Предъявление иска о признании недействительным ненормативного акта налогового органа. Предметом обжалования по таким искам является, как правило, решение (постановление) налогового органа о взыскании недоимки, пеней и штрафов, принятое по результатам налоговой проверки. Оно адресовано конкретному налогоплательщику и именно для него порождает правовые последствия, поэтому является нормативным актом государственного органа, нарушающим, по мнению налогоплательщика (истца), его законные права и интересы.

Однако перечень ненормативных актов налоговых органов не исчерпывается решениями, принятыми по результатам проверок. Правовые следствия для налогоплательщика могут иметь и иные акты налогового органа, как бы они ни были оформлены, — протоколы, инкассовые поручения, письма, требования об уплате налогов и т.п. ненормативного акта имеют любые документы, принятые в отношении конкретных участников налоговых отношений и подписанные руководителем налогового органа или его заместителем. Но налогоплательщик, обжалующий такие документы, нередко сталкивается необходимостью доказывания их квалификации в качестве ненормативных актов.

Предъявление иска о признании недействительным нормативного акта налогового органа. Налогоплательщик вправе обжаловать в суд нормативные акты налоговых органов, если считает, что они налагают на него дополнительные, не предусмотренные законодатель-

ством обязанности и выходят за рамки компетенции принявшего их органа.

Предъявление иска о признании незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа. Согласно ст. 137 НК РФ налогоплательщик вправе обжаловать в суд не только акты налоговых органов, но и действия (бездействие) их должностных лиц, которые, по мнению налогоплательщика, нарушают его права. Данная категория исков позволяет налогоплательщику защищать свое право, даже если нарушение этого права происходит вне связи с каким-либо актом налогового органа, — нормативным, ненормативным, имеющим форму решения или иного документа и т.д. Типичный пример: налогоплательщик заявляет в налоговую инспекцию о налоге, излишне уплаченном в бюджет, просит вернуть ему соответствующую сумму, но никакого ответа от налогового органа не получает. В этом случае налицо незаконное бездействие должностного лица, в компетенции которого находятся рассмотрение заявления налогоплательщика и принятие по нему решения, и такое бездействие может быть обжаловано в суд.

В решении по делу об оспаривании действий (бездействия) налогового органа указывается на признание оспариваемых действий (бездействия) незаконными и налоговый орган обязан совершить определенные действия, принять решения или иным образом устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя в установленный судом срок (ст. 201 АПК РФ).

Ответчиком по искам о признании незаконными действий (бездействия) является не виновное должностное лицо, а налоговый орган, поскольку его работники, уполномоченные совершать те или иные действия, совершают их от имени налогового органа, а не от своего собственного.

Отдельные арбитражные суды, следуя буквальному прочтению ст. 137—138 НК РФ, трактовали эти нормы как позволяющие обжаловать незаконные действия (бездействие) лишь *должностных лиц* налогового органа. Однако Высший Арбитражный Суд разъяснил, что «ответчиком по такому спору истец вправе указать как конкретное должностное лицо налогового органа, так и сам налоговый орган»¹.

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ» // Вестник ВАС РФ. 2001. №7 (п. 49).

Предъявление иска о признании инкассового поручения не подлежащим исполнению. Иски данного вида относятся к имущественным, что, как правило, влечет уплату большей по сравнению с указанными выше видами исков государственной пошлины при подаче иска в суд. Но в ситуации, когда формальное решение налогового органа по каким-либо причинам отсутствует, но на банковский счет налогоплательщика уже направлено инкассовое поручение, предъявление иска о признании поручения не подлежащим исполнению представляется наиболее удобной (а иногда и единственно возможной) формой защиты прав налогоплательщика.

Предотвратить необоснованное списание средств со счета по обжалуемому инкассовому поручению удастся далеко не всегда, поскольку банк обязан исполнить инкассовое поручение не позднее следующего операционного дня (п. 6 ст. 46 НК РФ). Заявление об обеспечении исковых требований удовлетворяется судом также не позднее дня, следующего за днем поступления этого заявления в суд (п. 1 ст. 93 АПК РФ). Поэтому чаще всего к тому времени, когда налогоплательщик получает определение об обеспечении иска, его средства уже списаны в бюджет. В этом случае процессуальное законодательство позволяет истцу изменить предмет иска и заявить требования о возврате из бюджета незаконно взысканных сумм.

Предъявление иска о возврате из бюджета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов. Защита прав налогоплательщика путем предъявления подобных исков целесообразна случаях, во-первых, когда нет ненормативного акта налогового органа который повлек излишнюю уплату или взыскание сумм с налогоплательщика и который мог бы быть предметом обжалования, и, во-вторых, когда необходимо получить исполнительный документ, с помощью которого налогоплательщик мог бы добиться принудительного исполнения судебного решения о возврате сумм из бюджета.

В законодательстве нет нормативно четкого указания, кто должен быть ответчиком по искам о возврате из бюджета сумм налогов, пеней и штрафов. С одной стороны, ст. 78—79 НК РФ предусматривают что возврат этих сумм — обязанность налогового органа, с другой — фактический возврат денежных средств самим налоговым органом может вызвать затруднения, поскольку средствами бюджета налоговые органы не распоряжаются — это прерогатива Минфина России и подчиненных ему финансовых органов. Налогоплательщику целесообразно указывать в иске в качестве ответчиков

и территориальный налоговый орган, и финансовый орган, в компетенции которого находится возврат средств из бюджета соответствующего уровня.

Предъявление иска о возмещении убытков, причиненных действиями (бездействием) налоговых органов. Возмещение убытков, причиненных налогоплательщику действиями (бездействием) налоговых органов, - это мера гражданско-правовой ответственности государства за деятельность своих органов, которая предусмотрена ст. 16 ГК РФ. Взыскание убытков происходит в порядке искового производства путем предъявления имущественного иска. Основные проблемы, связанные с предъявлением такого рода требований, рассматриваются в параграфе «Ответственность налоговых органов и их должностных лиц» гл. 20 части первой НК РФ «Налоговые органы».

Обращение в Конституционный Суд Российской Федерации. Особым способ судебной защиты прав налогоплательщиков — обращение в Конституционный Суд Российской Федерации, который неоднократно высказывал свою позицию по вопросам налогового законодательства.¹

Согласно ст. 96—97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» граждане и их объединения вправе обратиться в Конституционный Суд РФ с жалобой признание неконституционным закона или отдельных его положений, если а) этим законом нарушены их права и свободы; б) этот закон применен или подлежит применению в конкретном деле. Налогоплательщик, который считает свои права нарушенными тем или иным налоговым законом, может обжаловать его в КС РФ лишь после предварительного обращения в суд общей юрисдикции или арбитражный суд и применения обжалуемых положений закона в его деле.

Анализ арбитражной практики по налоговым сборам за 2000-2003гг представлен в Приложении №2. Всего в арбитражных судах Российской Федерации в 2001 году было рассмотрено 613 677 дел по спорам, возникающим из гражданских административных правоотношений. Из них относящихся к налоговой тематике — 288 027, т.е. 47 процентов от всех дел. В 2000 году споров налоговой направ-

¹ Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. М.: ФБК-Пресс, 1998.