

На правах рукописи

Козлов Николай Александрович

**ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА В ХОДЕ
НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

Специальность 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное
право

Автореферат диссертации на соискание учёной степени
кандидата юридических наук

Москва – 2019

Работа выполнена на кафедре финансового права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Воронежский государственный университет».

Научный руководитель: **Сенцова Марина Валентиновна,**
Заслуженный работник высшей школы
Российской Федерации,
доктор юридических наук, профессор,
заведующий кафедрой финансового права
ФГБОУ ВО «Воронежский государственный
университет»

Официальные оппоненты: **Лагутин Игорь Борисович,**
доктор юридических наук, доцент,
заведующий кафедрой финансового права,
конституционного, гражданского и
административного судопроизводства
Юридического факультета ФГБОУ ВО «Юго-
Западный государственный университет»

Батяева Альбина Рамазановна,
кандидат юридических наук, доцент кафедры
административного и финансового права
Юридического института ФГБОУ ВО
«Российский университет дружбы народов»

Ведущая организация: **ФГБОУ ВО «Ульяновский государственный
университет»**

Защита диссертации состоится «31» марта 2020 года в 16:00 часов на заседании диссертационного совета Д 170.003.03, созданного на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу: 117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69, ауд. 910.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия».

Диссертация и автореферат размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу: <https://rgup.ru>.
Автореферат разослан « _____ » _____ 2020 года.

Ученый секретарь диссертационного совета
кандидат юридических наук, доцент

Е.В. Мигачева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность диссертационного исследования. Защита и соблюдение прав человека провозглашены как обязанность государства во второй статье Конституции Российской Федерации¹, то есть сразу после нормы, в которой закреплены название страны, политический режим, формы государственного устройства и форма правления. Наша страна, являясь развитым демократическим государством, приняла на себя обязательство по соблюдению Международного пакта от 16.12.1966 «О гражданских и политических правах»².

Вышеуказанное свидетельствует о том, что защита прав человека является приоритетом в деятельности государства.

Защита прав налогоплательщика, плательщика сборов и плательщика страховых взносов (далее – налогоплательщика) в этом направлении не должна стать исключением. Статья 22 Налогового кодекса Российской Федерации³ (далее – Налоговый кодекс РФ, Кодекс) развивает вышеуказанные положения Конституции Российской Федерации применительно к налоговым правоотношениям.

Защита прав налогоплательщиков и их гарантированность является залогом развития экономики России и ее промышленного потенциала, привлечения внутренних и внешних инвестиций.

Степень доверия общества государству определяется соблюдением должностными лицами государственных органов норм права и его основополагающих принципов. В отношениях налогового контроля, в которых сотрудники фискального органа наделены властными полномочиями, вопрос о доверии стоит наиболее остро.

Налоговый контроль в значительно большей степени, по сравнению с другими разновидностями государственного контроля, затрагивает интересы физических и юридических лиц, в особенности хозяйствующих субъектов. Он менее ограничен в

¹ Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года (с изменениями и дополнениями по состоянию на 21.05.2018) // Российская газета, № 237, 25.12.1993.

² Международный пакт от 16.12.1966 «О гражданских и политических правах», ратифицирован Указом Президиума ВС СССР от 18.09.1973 № 4812-VIII // Ведомости Верховного Совета СССР, 28.04.1976, № 17, ст. 291.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с изменениями и дополнениями по состоянию на 27.05.2018) // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.

основаниях проведения, в сроках и перечне осуществляемых в отношении проверяемого контрольных мероприятий, а его результаты могут обернуться для налогоплательщика как серьезными финансовыми потерями (принудительное взыскание налоговых платежей и санкции), так и уголовным преследованием.

На практике Федеральная налоговая служба постоянно совершенствует формы и методы налогового контроля в целях повышения его эффективности (при этом часто соблюдение прав и интересов налогоплательщика отходит на второй план), а законодательство, регулирующее отношения в области защиты прав налогоплательщика, развивается медленнее. С развитием информационных технологий и баз данных, имеющих в распоряжении налоговых органов, возросла роль предпроверочного анализа. Налоговый кодекс РФ позволяет в ходе его проведения запрашивать информацию у проверяемого, его контрагентов и третьих лиц. При этом налогоплательщик не информируется о том, что в отношении него проводятся мероприятия налогового контроля в форме предпроверочного анализа или о его результатах.

Несмотря на наличие возможности у властной стороны в отношении налогового контроля воздействовать на поведение и волю подчиненной стороны, орган власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не вправе изменить процедуру, установленную законом. В правоотношении налогового контроля стороны равны перед законом. Налоговый орган обязан соблюдать права налогоплательщика и не препятствовать, а точнее обеспечивать возможность их реализации, что, в свою очередь, позволяет соблюсти баланс частного и публичного интереса.

Вопрос о защите прав налогоплательщика в ходе налогового контроля представляет интерес как для правовой науки, так и юридической практики.

В финансово-правовой литературе можно встретить много работ, посвященных защите прав налогоплательщика, но большинство из них представляют собой практические рекомендации по разрешению той или иной спорной ситуации. При этом вопросы, связанные с защитой прав налогоплательщика, недостаточно исследованы в теоретическом плане.

Исследовав многообразие научных точек на понятие защиты, автор придерживается точки зрения, что под защитой прав налогоплательщика следует понимать действия (бездействие), которые данный субъект совершает в соответствии с нормами налогового права и его основополагающими принципами, с одной стороны, а также деятельность уполномоченных государством органов и должностных лиц (в случае, если налогоплательщик обращается к силе государственного принуждения), с другой, в целях пресечения нарушения прав, восстановления нарушенных прав, устранения угрозы их нарушения.

Также в ходе исследования установлено, что нормы Налогового кодекса РФ, регулирующие вопросы, связанные с налоговым контролем и защитой прав налогоплательщика в ходе его проведения, имеют ряд недостатков:

- не отражают реалий, сложившихся в правоприменительной практике;
- при внесении изменений в отдельные статьи и главы Налогового кодекса РФ не всегда обеспечивается системность правового регулирования, что порождает противоречия в правоприменительной практике и теории налогового права.

Отличительной чертой настоящего исследования является то, что в нем рассматриваются непосредственно правовая защита прав налогоплательщика путем использования средств и способов, предусмотренных нормами налогового права (общеправовые возможности защиты налогоплательщиком своих прав, например защита в судебном порядке, предметом исследования не являются), и вопросы защиты прав налогоплательщика именно в ходе проведения налогового контроля (при осуществлении налоговым органом контрольных мероприятий, то есть до вынесения решения по их результатам).

В работе выявлены проблемы, связанные с нормативным правовым регулированием защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля и практической реализацией отдельных элементов системы защиты, а также пробелы в теоретической проработанности данного института. Показано, каким образом они решаются в законодательстве, юридической практике и правовой доктрине, а также предлагаются собственные варианты решения.

Таким образом, комплексное научно-практическое исследование защиты прав налогоплательщика, основных ее элементов, соответствующих понятий и терминов, разработанных в теории налогового права, а также в общеправовой теории и цивилистике (что позволит заполнить существующие пробелы в сфере исследования) имеет большое теоретическое и практическое значение.

Степень научной разработанности темы. Теоретическим вопросам защиты прав налогоплательщика посвящены диссертационные исследования по налоговому праву Н. В. Дудиной, В. Н. Гудыма, С. А. Ядрихинского, С. Ю. Корзуна, С. Е. Смирных, по вопросам налогового контроля – В. И. Гудимова, А. И. Задорожной, Д. Е. Нелюбина, Т. Д. Садовской; А. С. Селиванова, Д. Н. Сургунина, А. И. Украинцевой и других; по вопросам защиты субъективных прав – исследования по гражданскому праву – А. И. Базилевича, М. Г. Масловой, М. А. Рожковой; по теории права – П. В. Анисимова, Н. В. Папичева, а также труды таких ученых, как С. С. Алексеев, Ю. Н. Андреев, С. Н. Братусь, Е. В. Вавилин, Н. В. Витрук, В. В. Ершов, О. С. Иоффе, В. Н. Корнев, А. В. Малько, Н. И. Матузов, А. С. Мордовец, В. А. Тархов, А. Ф. Черданцев, Л. С. Явич. В налоговом праве вопросы защиты субъективных прав исследовали В. В. Брызгалин, А. В. Демин, М. В. Карасева (Сенцова), Ю. А. Крохина, Э. Н. Нагорная, С. Г. Пепеляев, Д. В. Тютин и другие авторы.

Отдельным аспектам защиты прав налогоплательщика посвящен целый ряд финансово-правовых исследований. В частности, работы Т. В. Колесниченко, В. Н. Назарова, Л. Гурьякова, О. Н. Бартоша, О. И. Долгополова, А. В. Хорошавкиной, М. В. Костенниковой, Е. В. Трегубова, С. С. Тропской.

Однако, единого подхода к пониманию защиты прав налогоплательщика и особенно в ходе налогового контроля до конца не разработано. Понятийный аппарат, используемый при определении защиты прав налогоплательщика и ее основных элементов, не совершенен и порой вступает в противоречие с аналогичными понятиями в теории права. В теории налогового права не выработаны единые логически оформленные подходы к защите прав налогоплательщика и ее основным элементам.

Объектом диссертационного исследования является совокупность общественных отношений, возникающих в связи с защитой прав налогоплательщика в ходе налогового контроля.

Предметом исследования являются нормы Налогового кодекса РФ, устанавливающие порядок осуществления налогового контроля, права налогоплательщика в ходе налогового контроля, а также порядок осуществления налогоплательщиком защиты своих прав в случае их нарушения (наличия угрозы) в ходе налогового контроля; материалы правоприменительной и судебной практики, а также научные работы, исследующие вопросы защиты субъективных прав и прав налогоплательщика в частности.

Целью настоящего исследования является получение нового научного знания о защите прав налогоплательщика в ходе налогового контроля, а также о самом налоговом контроле как сфере, где реализуются права налогоплательщика; решение существующих доктринальных, нормативных правовых и практических проблем, связанных с защитой прав налогоплательщика в ходе налогового контроля.

Достижение поставленной цели предполагает решение **следующих задач:**

– исследовать налоговый контроль с позиции взаимодействия налогоплательщика и налогового органа, выявить в этой сфере основные проблемы и предложить свои варианты их решения;

– выявить основные проблемы, связанные с реализацией и обеспечением прав налогоплательщика в ходе налогового контроля, предложить варианты их разрешения, а также сформулировать основные причины нарушения указанных прав;

– выявить и обосновать основные элементы защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля, разграничить их и рассмотреть в системной взаимосвязи, для чего требовалось:

○ сформулировать определение правового средства защиты прав налогоплательщика в сфере налоговых правоотношений, провести системный анализ данных средств, выделить характерные признаки;

- определить понятие правовых гарантий защиты прав налогоплательщика, провести их классификацию, рассмотреть особенности их реализации;

- дать определение понятия «способ защиты прав налогоплательщика» и рассмотреть основные способы защиты субъективных прав, которые используются для защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля;

– провести критический анализ норм Налогового кодекса РФ, в частности статьи 21, статьи 82 Налогового кодекса РФ, и дать свои предложения по внесению в указанные нормы дополнений и по изменению содержащихся в них формулировок.

Методологический фундамент исследования составили общенаучные методы (постановка проблемы и решение ее на основе научных фактов, индукция и дедукция, анализ и синтез, аналогия, обобщение, функциональный метод, восхождение от абстрактного к конкретному) и частнонаучные методы (историко-правовой, формально-юридический, статистический, сравнительно-правовой).

Теоретической основой диссертационного исследования являются труды ученых в данных научных областях:

общей теории права (С. С. Алексеев, А. Б. Венгеров, В. В. Ершов, А. В. Малько, М. Н. Марченко, Н. И. Матузов, В. Н. Хропанюк);

финансового права (К. С. Бельский, А. В. Брызгалин, Д. В. Винницкий, О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачева, А. В. Демин, М. В. Карасева, Ю. А. Крохина, Е. А. Ровинский, И. В. Рукавишникова, Р. О. Халфина, Н. И. Химичева, И. А. Цинделиани);

гражданского права (Ю. Н. Андреев, С. Н. Братусь, Н. В. Витрук, В. Н. Грибанов, О. Н. Садиков, А. П. Сергеев, Е. А. Суханов, Ю. К. Толстой, Г. Ф. Шершеневич и др.).

В работе использовались положения учения о понятиях и терминах, различные аспекты которого были разработаны в рамках логики, философии и семантики такими учеными как Е. К. Войшвилло и В. М. Лейчик.

Автор обращался к трудам ученых, исследовавших юридическую терминологию: Н. А. Власенко, Т. В. Губаевой.

Эмпирической основой исследования стали акты Конституционного Суда России, Верховного Суда России и Высшего Арбитражного Суда России, арбитражных окружных судов, арбитражных апелляционных судов, судов общей юрисдикции.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в комплексном подходе при рассмотрении теоретических и практических проблем, связанных с защитой прав налогоплательщика в ходе налогового контроля: выявлении и обосновании основных элементов системы защиты прав налогоплательщика, разработке их классификации; выработке предложений по устранению несоответствий отдельных норм налогового законодательства основополагающим принципам права и категориям, обеспечивающим защиту прав субъекта при осуществлении в отношении него государственного контроля.

Проведенное исследование позволило сформулировать и вынести на защиту следующие положения и выводы, обладающие научной новизной или содержащие в себе элементы новизны для финансово-правовой науки:

1. В работе дано определение правовых средств защиты прав налогоплательщика в сфере налоговых правоотношений, под которыми 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). Основными чертами правового средства защиты прав налогоплательщика в сфере налоговых правоотношений являются:

- преимущественно документарная форма выражения;
- сложная правовая структура средства защиты, имеющая две составляющие: материально-правовые требования субъекта защиты к налоговому органу и процедура реализации средства защиты.

2. В работе обоснованно, что к основным правовым средствам защиты в сфере налоговых правоотношений контроля, кроме налоговой жалобы, которую выделяют большинство ученых, относятся:

- возражения по акту налоговой проверки;
- пояснения по требованию налогового органа в рамках камеральной проверки или в ходе налогового мониторинга;
- письменные разногласия налогоплательщика с налоговым органом, представленные по мотивированному мнению налогового органа;
- запрос налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа в ходе налогового мониторинга;
- претензия.

3. Претензия напрямую не предусмотрена Налоговым кодексом РФ, но сама возможность и даже необходимость ее использования заложена в подпункте 10 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса РФ, который устанавливает, что налогоплательщики имеют право требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков. Обязанность по рассмотрению претензии (как обращения лица) государственным органом и предоставлению полного ответа по существу содержащихся в ней требований (вопросов) обеспечено силой государственного принуждения, что повышает эффективность ее практического использования.

4. Специальной разновидностью правовых средств защиты прав налогоплательщика в сфере налоговых правоотношений является предусмотренная законом возможность не исполнять неправомерные требования и акты налоговых органов в соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса РФ.

Аргументировано, что данная возможность является исключением из общеправовой презумпции законности акта государственного органа.

5. В работе проведен анализ новых и пока еще мало исследованных форм налогового контроля (налоговый мониторинг и контроль за трансфертным ценообразованием) и правовых средств защиты прав налогоплательщиков в ходе их

проведения. Показано, что все формы налогового контроля унифицированы по принципам и характеристикам, несмотря на концептуальные отличия. Средства защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля также унифицированы между собой независимо от формы его проведения.

6. В работе дано определение правовых гарантий защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля как свода обязательных правил, в соответствии с которым государство должно всесторонне защищать законные права, принадлежащие налогоплательщику.

Выделены две разновидности правовых гарантий защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля: специальные и универсальные гарантии.

К первым относятся ограничения, установленные налоговым законодательством для налогового органа в ходе осуществления им контрольных мероприятий, ко вторым – принципы налогового права.

На практике гарантии защиты тесно связаны со средствами защиты.⁴

Правовые гарантии защиты выполняют превентивную функцию защиты, предостерегая контролирующие органы от действий, незаконно ущемляющих налогоплательщика.

7. Способами защиты прав налогоплательщика являются предусмотренные Налоговым кодексом РФ меры принудительного характера, применяемые уполномоченными государственными органами по требованию налогоплательщика, или возможности, реализуемые налогоплательщиком самостоятельно без обращения к силе государственного принуждения, посредством которых осуществляется пресечение, предотвращение, устранение нарушений права, а также его восстановление и (или) компенсация потерь, вызванных таким правонарушением.

Способами защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля являются:

⁴ Например, налогоплательщик может указать в своей жалобе, что налоговым органом не соблюдено ограничение по сроку проведения налоговой проверки, а также дополнительно указать, что данное нарушение привело к избыточному налоговому контролю, что не соответствует принципам правового государства и юридического равенства налогоплательщиков.

- самозащита;
- способы, реализуемые путем обращения налогоплательщика к уполномоченному органу и выражающиеся в применении следующих мер защиты:
 - отмена (признание недействительным) ненормативного акта налогового органа;
 - признание незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа;

Также налогоплательщик для защиты своих прав может использовать иные способы защиты, предусмотренные федеральными законами.

8. Самозащита как способ защиты прав налогоплательщика реализуется в случае:

- неисполнения незаконных требований (актов) налогового органа;
- подачи возражений по акту проверки;
- дачи пояснений налогоплательщика в рамках камеральной проверки и в ходе осуществления налогового мониторинга;
- предъявление претензии;
- представление налогоплательщиком разногласий по мотивированному мнению по результатам налогового мониторинга.

9. Проведен анализ норм Налогового кодекса РФ, который показал, что налогоплательщик в ходе налогового контроля обладает рядом прав, соблюдению и обеспечению которых со стороны государства придается особое значение. Их нарушение налоговым органом в ходе проведения проверочных мероприятий на практике приводит к отмене результатов налогового контроля в целом, даже при условии законности доначислений сумм налогов. При этом данные права не перечислены в статье 21 «Права налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов)» Налогового кодекса РФ. Сделан вывод о необходимости расширения перечня прав, установленного статьей 21 Налогового кодекса РФ, путем включения в него следующих:

- право на получение сообщения об ошибках и дачу пояснений в рамках камеральной проверки, а также право на подачу уточненной декларации, уплату недоимки и пени;
- право на получение акта проверки и ознакомление с материалами проверки;
- право на запрос о предоставлении налоговым органом мотивированного мнения при проведении мониторинга;
- право на подачу письменных возражений по актам налоговых проверок, а также разногласий по мотивированному мнению;
- право на ознакомление с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля.

10. Аргументировано, что действующая редакция Налогового кодекса РФ, в части, регулирующей отношения налогового контроля, не отражает ситуации, сложившейся в практике налогового администрирования, и не согласуется с теорией налогового права.

Существующее определение налогового контроля, которое дано в подпункте 2 пункта 1 статьи 82 Налогового кодекса РФ, не соответствует сформировавшемуся в теории налогового права и общеправовой теории подходу к разделению форм и методов контроля, что приводит к подмене понятий и затрудняет проведение исследований.

Автором предложено следующее определение: «Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, налогового мониторинга, а также в других формах в соответствии с настоящим Кодексом».

В ходе проведения налогового контроля должностные лица налоговых органов вправе в установленном настоящим Кодексом порядке получать пояснения налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверять данные учета и отчетности, осматривать помещения и территории, используемые для извлечения дохода (прибыли), а также использовать другие методы налогового контроля, предусмотренные настоящим Кодексом».

Предлагается также закрепить в статье 82 Налогового кодекса РФ принципы

налогового контроля, которые давно сформированы в практике применения налогового законодательства и, в первую очередь, направлены на обеспечение и защиту прав налогоплательщика, в частности:

- связанность государственных органов законом;
- недопустимость вмешательства контролирующего органа в оперативную деятельность проверяемого;
- недопустимость ограничения прав владения, пользования и распоряжения имуществом в ходе проведения контрольных мероприятий;
- недопустимость ограничения свободы предпринимательской деятельности.

11. В работе обоснована необходимость установления в Налоговом кодексе РФ такой формы налогового контроля как предпроверочный анализ, значение которого постоянно увеличивается в налоговом администрировании, определив:

- набор мероприятий (методов), с помощью которых осуществляется предпроверочный анализ;
- порядок проведения предпроверочного анализа, в первую очередь, процедуру извещения налогоплательщика о его начале и результатах;
- обязательность результатов предпроверочного анализа в качестве одного из оснований для проведения выездных проверок.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что сформулированные в нем выводы вносят определенный вклад в теорию налогового права, развивают научное понятие института защиты прав налогоплательщика как в целом, так и в ходе налогового контроля в частности. Проведенное исследование расширяет теоретическое представление о налоговом контроле, правах налогоплательщика и их защите. Сформулированные в работе положения и сделанные выводы могут быть использованы для дальнейших разработок в данной области знаний.

Практическая значимость исследования заключается в том, что сформулированные положения и выводы могут быть применены в целях совершенствования налогового законодательства, в правоприменительной и судебной практике. Работа содержит практические рекомендации для

налогоплательщиков по вопросам защиты их прав, проведен анализ судебной практики по ряду спорных позиций.

Материалы диссертации могут быть использованы в учебном процессе при преподавании курсов «Финансовое право», «Налоговое право» и «Государственный и муниципальный контроль (надзор)».

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов диссертационного исследования. Теоретические разработки настоящего диссертационного исследования рассмотрены и одобрены на заседании кафедры финансового права юридического факультета Воронежского государственного университета.

Сделанные в работе положения и выводы обсуждались на научных конференциях в Воронежском государственном университете (секция финансового права) среди преподавателей, аспирантов и соискателей (апрель 2014-2016); в ходе Международной научно-практической конференции «Налоговый суверенитет и защита прав налогоплательщика: опыт Евразийского экономического союза и Европейского союза», Воронеж (11.11.2016 – 12.11.2016); в ходе Международной научно-практической конференции «Налоговый суверенитет и концепции фискального правотворчества в странах Центральной и Восточной Европы, Воронеж (20.04.2018). Результаты диссертационной работы были опубликованы в рецензируемых научных журналах.

Положения, разработанные в настоящем исследовании, успешно использовались в практической деятельности Инспекции Федеральной налоговой службы России по Привокзальному району города Тулы.

Базисные положения исследования применяются автором в процессе обучения студентов дисциплине «Налоги и налогообложение» в Тульском филиале РЭУ им. Г.В. Плеханова и дисциплине «Государственный и муниципальный контроль (надзор)» в Тульском филиале Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

Соответствие диссертации отрасли наук и специальности. Тема и содержание диссертации соответствуют юридической отрасли наук по

специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Структура исследования обусловлена целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих в себя семь параграфов, заключения, списка литературы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во Введении даны обоснование актуальности выбранной темы, характеристика степени ее научной разработанности, сформулированы объект, предмет, цель и задачи исследования, определены его теоретическая, эмпирическая и методологическая основы, раскрыта научная новизна и приведены положения, выносимые на защиту, обоснована теоретическая и практическая значимость результатов исследования, приведены сведения об их апробации и структуре работы.

Первая глава «Права налогоплательщика и необходимость их защиты при осуществлении налогового контроля» состоит из двух параграфов.

В первом параграфе «Налоговый контроль и права налогоплательщика» рассматриваются основные характеристики налогового контроля как процесса непосредственного взаимодействия налогового органа и налогоплательщика в ходе его проведения. Указанное взаимодействие происходит в случаях, когда существует реальный или потенциальный конфликт между контролирующим и подконтрольным субъектами, который может повлечь нарушение прав налогоплательщика.

Доказано, что законодательством установлено значительно меньше ограничений при проведении налогового контроля в отличие от других видов государственного контроля (например, в сравнении с контролем (надзором), который проводится в рамках Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»).

При этом на практике постоянно появляются новые формы и методы налогового контроля, на которые налоговое законодательство, регулирующее вопросы защиты прав налогоплательщика, не успевает реагировать.

В ходе комплексного анализа норм Налогового кодекса РФ, правоприменительной практики и научных исследований показано, что некоторые положения главы 14 Налогового кодекса РФ в действующей редакции устарели и предлагаются соответствующие изменения.

Во втором параграфе «Понятие защиты прав налогоплательщика и основные способы их нарушения в ходе налогового контроля» проведен анализ существующих в теории права и цивилистике определений института защиты субъективных прав, механизма защиты и его основных элементов, взаимосвязанных и смежных институтов.

С учетом вышеизложенного дано определение защиты прав налогоплательщика как действий (бездействия), которые он совершает в соответствии с нормами налогового права и его основополагающими принципами, с одной стороны, а также деятельность уполномоченных государством органов и должностных лиц (в случае, если субъект обращается к силе государственного принуждения), с другой, в целях пресечения нарушения прав, восстановления нарушенных прав, устранения угрозы их нарушения. Основными уполномоченными органами, осуществляющими защиту прав налогоплательщика, являются вышестоящие налоговые органы и судебные органы. Иные административные органы (прокуратура, администрация Президента Российской Федерации) также могут выступать в данном качестве, но их полномочия по защите прав налогоплательщика ограничены.

Выделены основные группы причин, вызывающих нарушение прав:

- юридические причины (негативное усмотрение со стороны налоговых органов и неопределенность норм налогового законодательства);
- причины, обусловленные управленческими факторами (высококонтликтность налоговых правоотношений и диаметрально противоположные интересы их субъектов: цель налогового органа – увеличение

сумм налогов и сборов подлежащих уплате, цель налогоплательщика – их минимизация);

– причины, обусловленные человеческим фактором (низкий уровень профессионализма отдельных сотрудников налоговых органов и коррупция).

Вторая глава «Правовые средства и гарантии защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля» включает в себя три параграфа.

В первом параграфе «Основные правовые средства защиты прав налогоплательщика при осуществлении выездных и камеральных налоговых проверок» исследуются основные средства защиты, в рамках данной разновидности контроля:

- налоговая жалоба;
- возражения по акту налоговой проверки;
- представление пояснений по требованию налогового органа в рамках камеральной проверки;
- предъявление претензии.

В работе проведено их комплексное изучение как определённой разновидности сформировавшихся средств защиты, обладающих соответствующими родовыми признаками. Проведено сравнение их между собой, а также с таким общеправовым средством защиты как иск.

В параграфе сделан вывод, что указанные средства следует рассматривать как с материальной стороны, так и с процедурной. Процедуры в данном случае являются материальными, как, собственно, и сами средства.

В качестве разновидности основных средств защиты рассматривается предусмотренная законом возможность не исполнять неправомерные требования и акты налоговых органов.

Дается определение правовых средств защиты прав налогоплательщика в сфере налоговых правоотношений как совокупности используемых инструментов (материальное содержание) и приемов (процедура их реализации), направленных на получение результата в виде защиты нарушенного права (устранения такой угрозы).

При этом основными характерными чертами правового средства защиты прав налогоплательщика являются:

- преимущественно документарная форма выражения;
- сложная правовая структура.

Сложная правовая структура заключается в том, что правовое средство защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля представляет совокупность:

- содержащихся в нем материально-правовых требований субъекта защиты;
- процедуры реализации самого средства.

Требования, предъявляемые к средствам защиты прав налогоплательщика, в том числе к их содержанию и процедуре реализации, предусмотрены налоговым законодательством.

Во втором параграфе «Основные правовые средства защиты прав налогоплательщика в ходе налогового мониторинга и в ходе контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами» показаны отличительные и общие черты данных форм контроля с камеральными и выездными налоговыми проверками. Проведено исследование правовых средств, которые могут быть использованы в ходе проведения данных форм налогового контроля.

Основными средствами защиты прав налогоплательщика в ходе налогового мониторинга являются: пояснения налогоплательщика по запросу налогового органа; разногласия налогоплательщика с налоговым органом, представленные по мотивированному мнению налогового органа; запрос налогоплательщиком мотивированного мнения в ходе налогового мониторинга; а также претензия, налоговая жалоба и возможность не исполнять незаконные требования и акты налогового органа.

В ходе проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами могут быть использованы средства защиты, аналогичные используемым в ходе выездной проверки: претензия, возражения по акту проверки, налоговая жалоба, возможность не исполнять незаконные требования и акты налогового органа.

В конце параграфа сделан вывод, что все формы налогового контроля унифицированы между собой, отличия обусловлены целями, определившими необходимость введения в Налоговый кодекс РФ новых форм (налогового мониторинга и контроля за трансфертным ценообразованием). Практика применения новых форм налогового контроля не отличается от практики применения существующих, что не должно причинить налогоплательщикам каких-либо неудобств. И что наиболее ценно, все те принципы осуществления налогового контроля, направленные на защиту прав налогоплательщика в ходе его проведения, которые были выработаны за долгие годы в процессе споров между налогоплательщиками и инспекторами при проведении выездных и камеральных проверок, также применимы в ходе таких новых форм контроля как налоговый мониторинг и контроль за трансфертным ценообразованием.

В третьем параграфе «Правовые гарантии защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля» рассматриваются, соответственно, данные гарантии – закрепленный налоговым законодательством свод правил, в соответствии с которым государство должно всесторонне защищать законные права, принадлежащие налогоплательщику.

Данные гарантии классифицируются по двум разновидностям: специальные гарантии защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля и универсальные гарантии защиты прав налогоплательщика.

К первым относятся ограничения, установленные налоговым законодательством для налогового органа в ходе осуществления им контрольных мероприятий, ко вторым – принципы налогового права.

В качестве специальных гарантий защиты в ходе камеральных и выездных проверок (основных форм налогового контроля) рассматриваются:

- ограничение налогового органа по проведению камеральных налоговых проверок в рамках представленной отчетности;
- ограничение для налогового органа на проведение проверки только за определенный период, а также по количеству проверок;
- обязанность налогового органа сообщить налогоплательщику об ошибках и

возможность налогоплательщика представить пояснения в рамках камеральной проверки, а также возможность подачи уточненной декларации, уплаты недоимки и пени;

- ограничения при истребовании налоговым органом документов в ходе налогового контроля;

- и другие.

Самым главным ограничением для налогового органа в ходе налогового мониторинга является запрет на проведение в отношении налогоплательщика камеральных и выездных налоговых проверок. Среди иных ограничений выделены, например, ограничения при истребовании налоговым органом документов в ходе налогового мониторинга или обязанность налогового органа направить налогоплательщику мотивированное мнение.

Среди специальных гарантий защиты прав налогоплательщика в ходе контроля за трансфертным ценообразованием выделяют:

- ограничения по основаниям проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами;

- ограничения по срокам и количеству проводимых проверок;

- и другие.

Универсальные гарантии защиты прав налогоплательщика, в отличие от специальных, могут быть использованы для защиты прав налогоплательщика не только при проведении мероприятий налогового контроля, но и для защиты прав налогоплательщика в любых других ситуациях.

Универсальные гарантии защищают интересы налогоплательщика в случае неопределенности законодательства, отсутствия регулирования какого-либо вопроса, а также в случаях, когда формальное толкование закона осуществляется не в пользу налогоплательщика.

В качестве универсальных гарантий выступают принципы налогового права. В налоговых правоотношениях принципы имеют важное значение, в них закреплены основополагающие идеи налогообложения.

Выделены универсальные гарантии защиты прав налогоплательщика, содержащиеся в Конституции Российской Федерации:

- принцип правового государства;
- принцип равенства перед законом и судом;
- обязанность платить законно установленные налоги и сборы;
- нормы, ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Нормы Налогового кодекса РФ содержат такие гарантии, как:

- законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства;
- налоги и сборы (как и налоговое законодательство в целом, в том числе регулирующее налоговый контроль) не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев;
- все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика;
- презумпция невиновности.

Практикой правореализации в сфере налогообложения выработаны и «утверждены» следующие гарантии:

- принцип справедливого налогообложения и юридического равенства налогоплательщиков;
- принцип установления налогов и сборов в установленном законном порядке;
- принцип всеобщности налогообложения;
- принцип равного налогового бремени;
- принцип определенности налоговых предписаний;
- принцип соразмерности ответственности за налоговые правонарушения.

Третья глава «Способы защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля» состоит из двух параграфов.

В начале первого параграфа «Самозащита» исследуется понятие самого способа защиты.

В результате анализа существующих определений вышеуказанного института установлено, что в юридической литературе преобладает широкое понимание способа защиты как совокупности приемов (подходов, технологий) для достижения поставленной цели защиты (правопризнание, предупреждение, пресечение, устранение отрицательных последствий правонарушения, восстановление нарушенных прав, первоначального положения и так далее). Это обусловлено тем, что способ защиты неразрывно связан со средствами защиты и фактическими действиями, которые осуществляет субъект защиты для его реализации.

Обоснованно, что более правильным является понимание способа защиты в его узком значении как предусмотренной налоговым законодательством меры принудительного характера, применяемой уполномоченными государственными органами по требованию налогоплательщика, или возможности, реализуемой налогоплательщиком самостоятельно без обращения к силе государственного принуждения, посредством которых осуществляется пресечение, предотвращение, устранение нарушений права, а также его восстановление и (или) компенсация потерь, вызванных таким правонарушением. Способ показывает, каким путем налогоплательщик собирается защитить свое нарушенное право в конечном итоге.

В ходе налогового контроля как способа защиты используются:

- самозащита;
- способы, реализуемые путем обращения к уполномоченному органу:
 - отмена (признание недействительным) ненормативного акта налогового органа;
 - признание незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа.

Доказано, что самозащита субъективных прав является одним из способов защиты, а не ее формой.

Выделены особенности самозащиты, которые отличают ее от других способов. Самозащита реализуется путем совершения управомоченным лицом дозволенных законом действий фактического порядка без обращения к уполномоченным органам. В отличие от других способов защиты прав

налогоплательщика она имеет цель не устранение последствий нарушения прав, а предупреждение и пресечение их нарушения.

Обоснованно, что самозащиту следует рассматривать как собирательное понятие тех подспособов защиты, которые реализуются в ее рамках, но в силу незначительности своих последствий не могут считаться самостоятельными способами или какими-то отдельными институтами в сравнении с другими способами (например, признание незаконным акта или действия государственного органа), применение которых связано с наступлением для нарушителя определенного ярко выраженного последствия.

Определены основные средства защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля, позволяющие осуществлять самозащиту (подача возражений по акту проверки, пояснений налогоплательщика в рамках камеральной проверки, представление налогоплательщиком разногласий по мотивированному мнению, предъявление претензии, неисполнение незаконных требований налогового органа).

Выявлены факторы, снижающие возможности использования самозащиты налогоплательщиком своих прав в ходе налогового контроля, а также даются предложения по повышению эффективности данного института.

Во втором параграфе «Способы защиты, реализуемые путем обращения к уполномоченным органам» даются определения соответствующих институтов, их основные характеристики, а также исследуются особенности их практического применения.

Установлено, что отмена (признание недействительным) ненормативного акта налогового органа и признание незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа являются основными способами защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля, реализуемыми в юрисдикционной форме (путем обращения в вышестоящий налоговый орган).

Показано, что использование большинством авторов термина «обжалование» в названии данных способов является некорректным. Правильно будет использовать название «способы защиты, реализуемые путем обжалования».

Выявлена тенденция развития в стране внесудебных способов защиты прав налогоплательщика, в частности установление обязательного досудебного обжалования.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в следующих научных работах:

I. В рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации:

1. Козлов Н. А. Права налогоплательщика и налоговый контроль: правовая характеристика взаимосвязи / Н. А. Козлов // Современное общество и право. 2015. № 4 (21). С.111-116 (0,44/0,35п.л.).

2. 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. 175-187 (0,81/ 0,63 п.л.).

3. Козлов Н. А. Сущностные и правовые характеристики способа защиты субъективных прав. Разновидности способов защиты прав налогоплательщика / Н. А. Козлов // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2017. № 3 (30). С. 208-216 (0,64/0,48п.л.).

4. Козлов Н. А. Процессуальные средства защиты в налоговых правоотношениях / Н. А. Козлов // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2018. № 3 (34). С. 297-303 (0,46/0,31 п.л.).

в других изданиях:

5. Козлов Н. А. Способы защиты прав налогоплательщика как один из основных элементов механизма защиты прав / Н. А. Козлов // Налоговый суверенитет и защита прав налогоплательщиков: опыт Евразийского экономического союза и Европейского союза: материалы Международной научно-практической конференции (г. Воронеж, 11-12 ноября 2016 г.) / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой); Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2016. С.230-234. (0,34/0,23 п.л.).