

На правах рукописи

Зимулькин Максим Игоревич

**ПОНЯТИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ НАРУШЕНИЯ
ПРОЦЕДУРНО-ПРОЦЕССУАЛЬНЫХ НОРМ
ПРИ ПРИМЕНЕНИИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ О НАЛОГАХ И СБОРАХ**

Специальность 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Екатеринбург – 2021

Работа выполнена на кафедре финансового права федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Уральский государственный юридический университет».

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
Винницкий Данил Владимирович

Официальные оппоненты: **Смирнов Дмитрий Анатольевич**
доктор юридических наук, профессор,
и. о. директора юридического института,
заведующий кафедрой административного и
финансового права федерального государственного
автономного образовательного учреждения
высшего образования «Северо-Кавказский
федеральный университет»

Брызгалин Аркадий Викторович
кандидат юридических наук, директор частного
образовательного учреждения дополнительного
профессионального образования «Учебный центр
«Налоги и финансовое право»

Ведущая организация: **Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего
образования «Российский государственный
университет правосудия»**

Защита состоится 28 сентября 2021 года в 15:00 на заседании диссертационного совета Д 212.123.05, созданного на базе Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 125993, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, дом 7, стр. 22, зал диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)» <https://msal.ru/content/ob-universitete/sovety/dissertatsionnye-sovety/podrobnye-svedeniya-o-zashchitakh-2021/>.

Автореферат разослан «_____» _____ 2021 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
доктор юридических наук, профессор

Ю.В. Степаненко

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Российское законодательство о налогах и сборах включает в себя как материальные правовые нормы, в первую очередь регулирующие установление и взимание налогов и сборов, так и процедурно-процессуальные, которые регламентируют деятельность налоговых органов при взаимодействии с налогоплательщиками (и иными участниками налоговых отношений) в ходе осуществления мероприятий налогового контроля, привлечения к ответственности и разрешения споров.

Анализ складывающейся правоприменительной практики подтверждает, что число налоговых споров, предметом рассмотрения которых являются предполагаемые процедурно-процессуальные нарушения, допущенные при проведении мероприятий налогового контроля, не демонстрирует тенденции к снижению. Наиболее часто вопрос о возможном нарушении процедурно-процессуальных норм возникает при проведении выездных и камеральных налоговых проверок¹, истребовании документов², производстве выемки³, оформлении результатов налоговой проверки⁴ и рассмотрении результатов такой проверки⁵.

В рамках каждого из споров обозначенной категории суд (или вышестоящий налоговой орган) обязан оценивать допущенные процедурно-процессуальные нарушения с точки зрения существенности, т. к. согласно системному пониманию законодательства и сложившейся практики лишь существенное нарушение указанных

¹ См., напр., Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.03.2018 № 305-КГ17-19973 по делу № А40-230080/2016 и Верховного Суда РФ от 11.11.2014 № 304-КГ14-3165 по делу № А81-1520/2013, Постановление АС Волго-Вятского округа от 28.01.2019 № Ф01-6742/2018 по делу № А28-8096/2017 и др. // СПС «КонсультантПлюс».

² См., напр., Постановления: АС Московского округа от 30.04.2019 № Ф05-5289/2019 по делу № А40-211149/2018, АС Западно-Сибирского округа от 03.02.2017 № Ф04-7101/2017 по делу № А75-6717/2016, АС Дальневосточного округа от 21.03.2017 № Ф03-712/2017 по делу № А51-14515/2016, ФАС Поволжского округа от 17.07.2013 по делу № А55-32435/2012 и др. // СПС «КонсультантПлюс».

³ См., напр., Постановления: АС Уральского округа от 11.06.2019 № Ф09-2372/19 по делу № А34-6365/2018, АС Поволжского округа от 20.12.2019 № Ф06-55252/2019 по делу № А06-841/2019, АС Центрального округа от 12.02.2019 № Ф10-6195/2018 по делу № А54-2414/2018 и др. // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ См., напр., Верховного Суда РФ от 04.04.2017 № 307-КГ17-2142 по делу № А04-5294/2017, Постановление АС Уральского округа от 26.04.2018 № Ф09-1584/18 по делу № А34-12498/2016, Постановление АС Северо-Западного округа от 27.09.2017 № Ф07-8784/2017 по делу № А56-61722/2016 и др. // СПС «КонсультантПлюс».

⁵ См.: Определение Верховного Суда РФ от 20.01.2020 № 308-КГ18-24069 по делу № А53-36852/2017, Постановление АС Уральского округа от 15.06.2016 № Ф09-4134/16 по делу № А76-9954/2015 и др. // СПС «КонсультантПлюс».

норм может являться достаточным основанием для отмены состоявшегося решения налогового органа.

Отсутствие в действующем законодательстве положений, содержащих методологию оценки степени существенности нарушения, а также широкая дискреция разрешающих спор органов при определении указанного обстоятельства, безусловно, сказываются на уровне гарантий прав налогоплательщиков и, соответственно, соблюдении баланса частных и публичных интересов.

В некоторых случаях, исходя из толкования взаимосвязи процедурно-процессуальных налоговых норм о сроках, есть основания прийти к выводу о том, что их нарушение может и не влечь недействительность соответствующих несвоевременно принимаемых налоговых актов, но влиять на исчисление взаимосвязанных сроков производства по налоговому делу таким образом, чтобы не допустить общее увеличение продолжительности процедуры, предусмотренной для принудительного взыскания задолженности по налогам, пени и начисленных санкций⁶.

Таким образом, актуальность темы обусловлена усложнением существа налоговых споров налоговой процедурно-процессуальной природы, отсутствием единой методологии их разрешения, что предопределяет необходимость более четкого определения в складывающейся правоприменительной практике последствий нарушения процедурно-процессуальных положений законодательства о налогах и сборах.

Степень научной разработанности темы. В российской науке налогового и финансового права пока не сложилась однозначная трактовка понятия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при применении законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

В общей теории права, безусловно, имеются некоторые исследования сущности правовых норм и их классификации, в т. ч. в зависимости от характера регулируемых отношений⁷. В рамках теории процессуального права рядом авторов осуществлен

⁶ См., например, следующие документы: Письмо ФНС России от 23.05.2013 № АС-4-2/9355 «О мероприятиях налогового контроля», Письмо ФНС России от 10.01.2019 № ЕД-4-2/55 «О соблюдении процессуальных сроков, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации» и др. // СПС «КонсультантПлюс».

⁷ См. Алексеев С.С. Общая теория права: В 2-х т. Т.1. М.: Юридическая литература, 1981, Карева М. П., Айзенберг А. М. Правовые нормы и правоотношения. М.: Юрид. лит., 1949. 58 с., Перевалов В. Д. Нормы права: проблемы понимания и определения // Российское право: образование, практика, наука. 2017. № 5. С. 10-19, Петражицкий Л. И. Теория права и государства в связи с теорией нравственности. 2-е изд. СПб.: Тип. М.

значимый анализ сущности и функционального назначения процедурно-процессуальных норм⁸.

Процедурно-процессуальные аспекты деятельности органов исполнительной власти детально исследуются в теории административного права и процесса⁹.

В доктрине налогового и финансового права сформировались общие концепции, раскрывающие сущность, роль и значение налогово-правовых норм, а также сущность налогового процесса (налогового процедурного права)¹⁰.

На основе данных иных отраслевых юридических наук и учитывая положения науки налогового и финансового права необходимо, вместе с тем, остановиться на малоисследованных проблемах, связанных с практическими аспектами определения критериев сущности нарушения налоговых процедурно-процессуальных норм в рамках сложившихся разновидностей типичных налоговых споров, возникающих при применении российского законодательства о налогах и сборах.

Меркушева, Тип. т-ва «Екатерингофское печ. дело», 1909. Т. 1. 768 с., Пиголкин А. С. Нормы советского права и их толкование: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Л.: Изд-во ЛГУ, 1962. 18 с., Филимонов В. Д. Норма права и ее функции // Государство и право. 2007. № 9. С. 5-12, Черданцев А. Ф. Специализация и структура норм права // Правоведение. 1970. № 1. С. 41-49. и др.

⁸ См. Горшенев В.М. Функции и содержание норм процессуального права по советскому законодательству // Проблемы правоведения. Новосибирск, 1967. С. 21–22, Лукьянова Е. Г. Теория процессуального права. М.: НОРМА, 2003. 233 с., Юридическая процессуальная форма / Под ред. В. М. Горшенева, П. Е. Недбайло. М., 1976. С. 13, Погребной И.М. Общетеоретические проблемы производств в юридическом процессе. Харьков, 1982. С. 7, Протасов В.Н. Основы общеправовой процессуальной теории. М., 1991. С. 29 - 30, Чечот Д.М. Гражданская процессуальная форма, процессуальные нормы и производства/ В кн.: Юридическая процессуальная форма: теория и практика. М., 1976, Шагиева Р.В. Процессуально-правовые нормы и их реализация в социалистическом обществе. Казань, 1986, Ярков В.В. Процедурные нормы в проекте общей части налогового кодекса России//Российский юридический журнал. 1997. № 3 и др.

⁹ См. Аврутин Ю.Е. Административное судопроизводство в системе процессуально-процедурных форм поиска консенсуса в сфере публичного управления: метаюридическое измерение проблемы // Административное право и процесс. 2014. № 11. С. 12, Бахрах Д.Н., Россинский Б.В., Стариков Ю.Н. Административное право. М., 2005. С. 98–105, Масленников М.Я. Российский административный процесс: триединство процессуальной нормы, содержания и формы // Административное право и процесс. 2008. № 2. С. 8, Новиков А.В. Административно-процессуальная форма: научные и правовые реалии // Административное судопроизводство в Российской Федерации: развитие теории и формирование административно-процессуального законодательства. Вып. 7. Воронеж, 2013. С. 449, Сорокин В.Д. Административно-процессуальная форма, процессуальные нормы и производства // Юридическая процессуальная форма: теория и практика / Под общей ред. П.Е. Недбайло и В.М. Горшенева. М., 1976. С. 142, Хазанов С. Д. Административные процедуры: определение и систематизация // Российский юридический журнал. 2003. № 1, Якимов А.Ю. Административно-юрисдикционный процесс и административно-юрисдикционное производство // Государство и право. 1999. № 3. С. 6 и др.

¹⁰ См. Винницкий Д. В. Налоговое процедурное право и налоговый процесс: проблемы и соотношения // Законодательство. 2003. № 2. С. 23, Грачева Е.Ю. Контрольное правоотношение / Е. Ю. Грачева // Актуальные вопросы административного и финансового права. – М.: МГИМО, 2004. – С. 21-33, Демин А. В. Общая теория налогово-правовых норм: монография / А. В. Демин. – М.: РИОР: ИНФА-М, 2012. – 266с. – (Научная мысль). Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права. М., 2008, Кучеров И.И. Меры налогово-процессуального принуждения. - М.: Юриспруденция, 2006, Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М.: Госюриздат, 1960. – 193 с., Рукавишников И.В. Метод финансового права: Монография. –М.: ОЛМА-ПРЕСС, 2004. С. 51, Толстопятенко Г.П. Финансово-правовые нормы и финансовые правоотношения // Проблемы современного зарубежного законодательства. Выпуск 1, 199, Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: Статут, 2002 и др.

Международный опыт показывает, что данная проблематика является крайне значимой для эффективного функционирования налоговой системы. Совершенствование законодательства и правоприменительной практики в этой сфере может приводить к кодификации законодательства о налоговых процедурах, формированию более четкой методологии разрешения налоговых процедурно-процессуальных споров (см., в частности, положения Свода фискальных процедур Французской Республики (1982 г.), некоторые разделы Положения о налогах и сборах (Налогового кодекса) ФРГ (1977 г.) и Кодекса внутренних доходов США и др.).

Объект исследования составляют общественные отношения, возникающие при реализации процедурно-процессуальных положений российского законодательства о налогах и сборах, в частности при нарушении обозначенных положений.

Предметом исследования являются международные соглашения и нормативные правовые акты Российской Федерации, содержащие процедурно-процессуальные налогово-правовые нормы, а также ведомственные акты, содержащие правила, направленные на конкретизацию процедурно-процессуальных положений российского законодательства о налогах и сборах. Кроме того, в предмет исследования входит правоприменительная практика судов различных инстанций, позволяющая установить позицию судов при толковании и применении налоговых процедурно-процессуальных норм, а также научная доктрина.

Цель и задачи. Целью исследования является разработка научно обоснованных предложений по формированию критериев существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при применении российского законодательства о налогах и сборах.

Для обеспечения достижения указанной цели поставлены следующие задачи:

— определение сфер налогового законодательства и категорий типичных налоговых процедурно-процессуальных споров, в рамках которых могут подлежать оценке допущенные процедурно-процессуальные нарушения в ходе правоприменительной деятельности на предмет их *существенности*;

— разработка предложений по формированию методологии оценки степени существенности налоговых процедурно-процессуальных нарушений, в т. ч. с целью определения последствий нарушения процедурно-процессуальных налогово-правовых норм;

– выявление основных правоприменительных проблем (по материалам судебной практики) при определении правовых последствий налоговых процедурно-процессуальных нарушений и разработка предложений по систематизации и совершенствованию складывающейся практики;

– определение особенностей и основных проблем формирования в правоприменительной практике критерия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при осуществлении налогового контроля;

– определение особенностей и основных проблем формирования критерия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при принятии налоговым органом решений в сфере осуществления налогового мониторинга, контроля за трансфертным образованием и международного взаимодействия с налоговыми органами иностранных государств;

– определение особенностей и основных проблем формирования в доктрине и правоприменительной практике критерия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при применении правил о взимании отдельных налогов.

Методологическая основа исследования заключается в применении ряда общенаучных и частнонаучных методов, в частности метода диалектики, анализа, синтеза, обобщения, абстрагирования, индукции. При изучении судебной практики применяется метод ранжирования. Работа в большей степени построена на индуктивном методе теоретического исследования. К числу использованных частнонаучных методов относятся формально-юридический и историко-правовой, сравнительно-правовой.

Теоретическую основу исследования составляют труды российских и зарубежных ученых-специалистов в области финансового и налогового права, административного права и административного процесса, а также общей теории права (в т. ч. теории процесса).

В основу диссертационного исследования положены труды ученых в области финансового и налогового права: Л. Л. Арзуманова, Н. М. Артемов, О. В. Болтинова, С. П. Бортников, Ф. Бейкер, А. В. Брызгалин, Д. В. Винницкий, Е. Ю. Грачева, А. В. Демин, М. В. Карасева, И. И. Кучеров, М. Ланг, Г. Мёссен, В. Н. Назаров, П. Пистоне, С. Г. Пепеляев, А. А. Пилипенко, К. А. Пономарева, Е. А. Ровинский, И. В. Рукавишникова, Д. А. Смирнов, К. Старингер, Г. П. Толстопятенко,

Н. И. Химичева, И. А. Цинделиани, Н. А. Шевелева, Й. Шух, Д. М. Щекин, И. И. Янжул и др.

В ходе исследования были проанализированы достижения российской и зарубежной доктрины о сущности правовых норм и их классификации, в т. ч. в зависимости от характера регулируемых отношений (С. С. Алексеев, М. П. Карева, Г. Кельзен, Н. Луман, В. Д. Перевалов, Л. И. Петражицкий, А. С. Пиголкин, А. В. Черданцев и др.).

Безусловно, при создании теоретической основы исследования были проанализированы работы в области общей теории процессуального права, в том числе исследования проблем сущности и значения процедурно-процессуальных норм, а также юридического разграничения процесса, процедуры и производства (В. М. Горшенев, С. К. Загайнова, Е. Г. Лукьянова, П. Е. Недбайло, В. Н. Протасов, Д. М. Чечот, Р. В. Шагиева, В. В. Ярков и др.).

Кроме того, теоретическую основу диссертационного исследования составляют доктринальные труды в сфере административного права и административного процесса, содержащие, в частности, исследования административно-процессуальных форм деятельности органов исполнительной власти (Ю. Е. Аврутин, Д. Н. Бахрах, С. М. Зубарев, Л. Л. Попов, В. Д. Сорокин, Ю. Н. Стариков, Ю. В. Степаненко, С. Д. Хазанов, А. Ю. Якимов и др.).

Нормативно-правовую основу исследования составляют международные соглашения и нормативные правовые акты Российской Федерации, а также ведомственные акты, содержащие правила, направленные на конкретизацию процедурно-процессуальных положений российского законодательства о налогах и сборах.

Эмпирическую основу исследования составляет правоприменительная практика российских судов различных инстанций, административная практика налоговых и таможенных органов, а также статистика.

Научная новизна исследования заключается в том, что оно представляет собой одно из первых в юридической науке исследований, направленных непосредственно на разработку *общих критериев сущности нарушения налоговых процедурно-процессуальных норм* при применении законодательства о налогах и сборах.

На защиту выносятся, в частности, следующие положения.

1. В диссертации обосновывается, что понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при применении законодательства о налогах и сборах не имеет строго формализованного легального определения, поскольку его фактическое применение должно основываться на оценочных категориях и рассмотрении органом, принимающим решение (судом, вышестоящим налоговым органом), фактических обстоятельств конкретного дела. При этом доказывается, что в любом случае существенным нарушением налоговых процедурно-процессуальных норм должно признаваться такое их нарушение, которое выражается в игнорировании или несоблюдении нормативных предписаний в такой степени, которая затрудняет возможность установить в дальнейшем достоверность и обоснованность результатов налогового контроля, свидетельствует о грубом противоречии совершенных действий установленным законодателем налоговым процедурно-процессуальным ограничениям (например, в части сроков, условий и характера осуществляемых контрольных мероприятий) и/или нарушает законные права налогоплательщика (иных участников налоговых отношений), в первую очередь его права на защиту, недопустимо отступая от установленных законодателем критериев сохранения баланса публичных и частных интересов. Выявленные характеристики понятия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при применении законодательства о налогах и сборах могут выступать в качестве основы для формирования общей методологии разрешения налоговых процедурно-процессуальных споров.

2. В работе приводятся дополнительные аргументы в пользу того, что под налоговыми процедурно-процессуальными положениями законодательства о налогах и сборах (процедурно-процессуальными нормами налогового права) следует понимать такие налогово-правовые предписания, которые регулируют порядок взаимодействия налогового органа и налогоплательщика (иных приравненных к нему по статусу участников налоговых отношений) в ходе осуществления налогового контроля и оспаривания действий и решений налогового органа (глава 14 и иные взаимосвязанные с ней предписания Налогового кодекса РФ), привлечения к налоговой ответственности и администрирования взимания налогов (см., например, статьи 46 - 50, отдельные

положения глав 9 - 13, статьи 164 - 165 и иные подобные положения Налогового кодекса Российской Федерации)¹¹.

3. В диссертации обосновывается, в т. ч. исходя из материалов судебной практики, классификация типичных налоговых процедурно-процессуальных споров и отношений, в рамках которых выявляются (или могут устанавливаться в дальнейшем) наиболее существенные нарушения налоговых процедурно-процессуальных норм: (1) назначение и приостановление выездных и камеральных проверок; (2) истребование документов, выемка документов и предметов, допрос, истребование объяснений и назначение экспертизы; (3) оформление результатов налогового контроля (налоговой проверки); (4) рассмотрение материалов налоговой проверки, вынесение решения налогового органа и его обжалование (включая особенности принятых решений налогового органа в сфере налогового мониторинга, контроля за трансфертным ценообразованием и взаимодействия с иностранными налоговыми органами); (5) применение процедурных аспектов правил о взимании отдельных налогов (в т. ч. при подтверждении права на применение ставки 0% по НДС, при осуществлении перехода на УСН и при прекращении применения данного специального режима, и при применении процедурных правил, касающихся иных налогов). Отмеченная классификация призвана способствовать уточнению критериев существенности нарушения применительно к каждой категории сфер применения процедурно-процессуальных правил.

4. Системное толкование положений действующего законодательства (в частности, статей 21, 31, 32, 87, 88 Налогового кодекса Российской Федерации), анализ выводов, содержащихся в релевантной судебной практике, позволяет также прийти к обоснованию того, что в рамках правоотношений по назначению выездных налоговых проверок существенными нарушениями процедурно-процессуальных налоговых норм признаются недостатки, связанные с обязательными требованиями к содержанию решений о назначении налоговых проверок (например, отсутствие адекватного указания на проверяемый период в решении о назначении выездной налоговой проверки). При принятии решения о продлении или приостановлении налоговой проверки

¹¹ Системный взгляд на соотношение и взаимосвязь указанных налоговых процедурно-процессуальных предписаний может, по мнению диссертанта, базироваться на опыте кодификации данных норм в отдельные кодексы в некоторых юрисдикциях (например, во Франции и Болгарии) и общей концепции налогового процедурного права применительно к российской правовой системе, в частности, предложенной и обоснованной в ряде работ профессора Д. В. Винницкого.

существенным нарушением процедурно-процессуальных налоговых норм также может признаваться отсутствие выраженных оснований для продления или приостановления налоговой проверки (например, когда в решении о приостановлении указаны лишь общие формулировки, не соответствующие требованиям Кодекса).

5. В работе обосновывается подход, согласно которому при истребовании документов в порядке статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации необходимо в достаточной степени конкретизировать перечень истребуемых документов (до степени прямой или косвенной индивидуализации характеристик запрашиваемых документов), а также соблюсти иные процедурно-процессуальные требования¹². При производстве выемки в отсутствие иницирующего постановления или в случае вынесения постановления о производстве выемки после фактического проведения указанного мероприятия, а также при производстве выемки в отсутствие понятых – в силу сложившейся и систематизированной практики, констатируется, как правило, существенное нарушение процедурно-процессуальных требований, влекущих недействительность контрольных мероприятий в соответствующей части.

6. В диссертации доказывается, что существенными нарушениями процедурно-процессуальных норм законодательства о налогах и сборах, регулирующих налоговые правоотношения в вопросах порядка оформления результатов налогового контроля, признаются нарушения требований к содержанию акта налоговой проверки, ограничение прав налогоплательщика на ознакомление с актом налоговой проверки и приложениями к нему, а также установленные неопределенности в статусе налогоплательщика, указанном в акте налоговой проверки. Отмеченные типовые нарушения создают неприемлемые риски снижения законодательно установленных гарантий защиты прав налогоплательщиков, в отношении которых осуществляются мероприятия налогового контроля.

7. В исследовании на основе сложившейся судебной практики обосновывается, что при оценке законности действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов, решений налогового органа первоочередному исследованию подлежит вопрос о соблюдении налоговых процедурно-процессуальных требований и лишь при

¹² См. Постановления: АС Московского округа от 30.04.2019 № Ф05-5289/2019 по делу № А40-211149/2018, АС Западно-Сибирского округа от 03.02.2017 № Ф04-7101/2017 по делу № А75-6717/2016, АС Дальневосточного округа от 21.03.2017 № Ф03-712/2017 по делу № А51-14515/2016, ФАС Поволжского округа от 17.07.2013 по делу № А55-32435/2012 и др. // СПС «КонсультантПлюс».

установлении признаков соответствующего нарушения в части требований к органу, принимающему решение, или в части соблюдения условий для его принятия, могут быть дополнительно констатированы материально-правовые нарушения, заключающиеся в превышении компетенции или контрольных налоговых мероприятиях за рамками установленной законом компетенции. При этом вопрос о влиянии допущенных нарушений на материально-правовые отношения по исчислению налога не имеет прямого значения для рассмотрения указанной категории налоговых споров (см. применение разной методологии, в частности, в следующих решениях судов: Определение Верховного Суда РФ от 14.04.2017 № 310-КГ17-3554 по делу № А09-7215/2016, Постановление АС Московского округа от 30.04.2019 № Ф05-5289/2019 по делу № А40-211149/2018, Постановление АС Центрального округа от 24.04.2017 № Ф10-980/2017 по делу № А14-14883/2015).

8. В диссертации доказывается, что при рассмотрении материалов проверки, вынесении решения, оспаривании решения налогового органа существенными, как правило, признаются такие нарушения, которые препятствуют реализации права налогоплательщика на защиту (например, неизвещение или ненадлежащее извещение налогоплательщика о рассмотрении материалов проверки, увеличение размера налоговых требований к налогоплательщику в отсутствие дополнительных мероприятий налогового контроля и иных предусмотренных законом оснований и т. п.).

9. В работе выявляются следующие проблемные аспекты при осуществлении специальных форм и методов налогового контроля, которые могут свидетельствовать о незавершенности формирования процедурно-процессуальных правил соответствующей контрольной деятельности:

— отсутствие независимого посредника при проведении взаимосогласительной процедуры в рамках налогового мониторинга, что исключает возможность независимого контроля за соблюдением баланса частных и публичных интересов;

— чрезмерная дискреция и отсутствие транспарентных правил в положениях, регулирующих налоговые процедуры по международному взаимодействию с налоговыми органами иностранных государств, а также отсутствие закрепленных процедурно-процессуальных прав налогоплательщика в данной взаимосогласительной процедуре, которые бы позволили ему, с одной стороны, добровольно содействовать налоговому контролю, с другой стороны, позволяли бы ему на ранних стадиях

налогового контроля до проверяющего налогового органа свою правовую позицию по возникшим вопросам.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Теоретическое значение диссертационного исследования заключается в комплексном и системном исследовании налогово-правовых норм с учетом их подлинного смысла, заложенных законодателем целей и интерпретационных клише, а также в выработке концепции понятия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм законодательства о налогах и сборах. Теоретические положения и выводы, сформулированные в рамках диссертационного исследования, направлены на развитие доктрины финансового и налогового права и могут быть использованы для дальнейших научных изысканий по проблемам нарушения налогово-правовых процедурно-процессуальных норм. Практическая значимость исследования обусловлена тем, что результаты исследования раскрывают основные процедурно-процессуальные проблемы, связанные с коллизиями и пробелами действующего законодательства о налогах и сборах.

Апробация результатов исследования. Диссертация выполнена и обсуждена на кафедре финансового права Уральского государственного юридического университета.

Отдельные положения и выводы по теме диссертационного исследования и смежным вопросам опубликованы в статьях в изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Минобрнауки России для публикации основных результатов диссертационных исследований на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Результаты диссертационного исследования положены в основу научного проекта № 20-311-90046 («Понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при применении законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»), осуществляемого при поддержке Российского фонда фундаментальных исследований. Результаты исследований автора также представлялись в рамках работы экспертных групп Европейско-Азиатского правового конгресса в 2017 – 2019 гг.

Структура диссертации определяется содержанием работы, поставленными целью и задачами, а также спецификой исследования, выражающейся в глубоком анализе релевантной правоприменительной практики. Диссертация состоит из трех глав,

включающих девять параграфов, заключения, списка сокращений и списка использованных источников.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы исследования, определяется степень ее разработанности, формулируются цель и задачи исследования, определяются объект и предмет, раскрываются методологическая, теоретическая, нормативная и эмпирическая основы исследования, обосновывается научная новизна исследования, формулируются основные положения, выносимые на защиту, раскрывается теоретическая и практическая значимость исследования, а также приводятся сведения об апробации результатов исследования и структуре диссертации.

Первая глава диссертации **«Понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при осуществлении налогового контроля»** включает в себя три параграфа и посвящена анализу основных зарубежных и отечественных научных и правоприменительных подходов к правовым аспектам определения критерия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при осуществлении налогового контроля.

Содержание данной главы позволяет выявить совокупность существующих в науке финансового права процедурно-процессуальных принципов и концепций, направленных на обеспечение основных гарантий налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля, а также проблемы, возникающие при реализации указанных принципов и концепций в рамках непосредственного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов.

Результаты исследования способствуют установлению единого подхода к квалификации процедурно-процессуальных нарушений налогового законодательства в качестве существенных, что в условиях отсутствия четкого и детализированного перечня таких нарушений вносит ясность в вопросы о допустимых пределах контрольной деятельности налоговых органов.

В первом параграфе **«Понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при назначении, продлении и приостановлении камеральных и выездных налоговых проверок»**, на основе достижений отечественной доктрины, положений действующего законодательства и релевантной судебной практики проанализированы значимые правовые проблемы, связанные с определением понятия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм

при назначении, продлении и приостановлении камеральных и выездных налоговых проверок.

Анализ более чем 130 судебных актов, предметом которых являлись вопросы нарушения налоговыми органами процедурно-процессуальных норм при назначении, продлении и приостановлении камеральных и выездных налоговых проверок, указывает на наличие действительных проблем, обусловленных различием подходов в квалификации допущенных налоговым органом нарушений в качестве существенных. Круг обозначенных проблем включает в себя обстоятельства принятия решения о проведении проверки в момент снятия налогоплательщика с учета, недостатки в решении налогового органа о назначении, продлении или приостановлении налоговой проверки, сроки осуществления контрольных мероприятий, основания приостановления или продления сроков налоговой проверки и т. д.

Итоги анализа достижений зарубежной и отечественной доктрины, а также рекомендации ОЭСР и иных профильных международных организаций, позволяет сделать вывод об особом влиянии риск-ориентированного подхода как методологии ранжирования налогоплательщиков для целей определения субъектов, в отношении которых является целесообразным проведение выездной налоговой проверки, на уровень процедурно-процессуальных гарантий налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля.

Проведенный анализ действующего законодательства, актуальной судебной практики, а также юридической доктрины позволяет сделать вывод о том, что существенным нарушением процедуры может быть признано (1) нарушение требований к форме и содержанию решения о проведении выездной налоговой проверки (например, отсутствие указания на проверяемый налоговый период), (2) несоблюдение должностными лицами налоговых органов сроков назначения и проведения налоговых проверок, а также (3) совершение юридически значимых действий в отсутствие достаточных оснований (например, безосновательное приостановление или продление сроков налоговой проверки).

Во втором параграфе **«Понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при проведении иных мероприятий налогового контроля: истребовании документов, выемке документов и предметов, допросе, истребовании объяснений и назначении экспертизы»** представлены результаты анализа достижений

юридической науки, а также правоприменительных подходов, влияющих на формирование критерия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при проведении различных мероприятий налогового контроля (истребование документов, выемка документов и предметов, допрос, истребование объяснений и др.).

Проведенный анализ, предметом которого являлись 232 судебных акта, указывает на то, что основные споры между налогоплательщиками и налоговыми органами в связи с осуществлением отдельных мероприятий налогового контроля возникают по причинам нарушения налоговыми органами процедуры истребования документов у контрагентов налогоплательщика относительно конкретных сделок, несоблюдения требований к порядку оформления выемки, а также нарушением порядка участия понятых.

Автор отмечает влияние концепции «burden of proof» (бремя доказывания) на налоговые отношения, связанные с осуществлением отдельных мероприятий налогового контроля, раскрывая особенности реализации указанной концепции в рамках российской правовой системы.

Результаты исследования положений законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также выводы устоявшейся судебной практики позволяют сделать вывод о необходимости учета особенностей порядка осуществления каждого контрольного мероприятия с целью определения критерия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при осуществлении отдельных мероприятий налогового контроля.

По итогам исследования автор приходит к выводу, что содержание критерия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм налогового законодательства при проведении различных мероприятий налогового контроля составляют (1) действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов по осуществлению контрольных мероприятий в отсутствие реальных и достаточных оснований, (2) действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов по осуществлению контрольных мероприятий без вынесения необходимого документа, инициирующего проведение такого мероприятия, а также (3) нарушения процедурных требований, обеспечивающих объективное удостоверение фактических обстоятельств проведения контрольного мероприятия.

В третьем параграфе «**Понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при оформлении результатов налогового контроля**» систематизированы и исследованы доктринальные и правоприменительные подходы, способствующие установлению критерия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при составлении акта налоговой проверки, ознакомлении налогоплательщиков с содержанием обозначенного акта, а также в иных актах взаимодействия, составляющих процедуру оформления акта налоговой проверки.

Существующие в науке финансового права дискуссии, а также выводы, содержащиеся в более чем 100 актах правоприменительной практики, позволяют определить проблемное поле правоотношений, возникающих в связи с оформлением результатов налоговой проверки, и указывают на наличие разногласий в вопросах квалификации в качестве существенных таких процедурно-процессуальных нарушений как несоблюдение порядка ознакомления налогоплательщика с актом налоговой проверки, отсутствие в акте необходимых сведений (в т. ч. отказ от представления приложений к акту), а также иные нарушения, непосредственно связанные с оформлением акта налоговой проверки.

Автором исследовано влияние принципов «The taxpayer's right to information» («право налогоплательщика на информацию») и «The principle of fair play in tax matters» («Принцип честной игры в вопросах налогообложения») на законотворчество и правоприменительные подходы в вопросах определения понятия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при оформлении результатов налогового контроля, в том числе на примерах реализации указанных принципов в законодательстве и правоприменительной практике государств, признающих юрисдикцию ЕСПЧ.

Анализ доктринальных трудов, действующего законодательства, а также релевантной судебной практики указывает на то, что существенными нарушениями процедурно-процессуальных норм, регулирующих налоговые правоотношения в вопросах порядка оформления результатов налогового контроля, могут признаваться (1) нарушения требований к форме и содержанию акта налоговой проверки, (2) ограничение прав налогоплательщика на ознакомление с актом налоговой проверки и приложениями к нему, (3) неопределенность в статусе налогоплательщика, указанном

в акте налоговой проверки (например, отсутствие указания на статус индивидуального предпринимателя).

Вместе с тем автор делает вывод, что обозначенные нарушения признаются существенными не сугубо по формальным основаниям, а в связи с тем что они умаляют право налогоплательщика на защиту; в частности, исключают возможность налогоплательщика представить полные и обоснованные возражения на акт налоговой проверки.

Вторая глава диссертации **«Понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при рассмотрении материалов проверки и вынесении решения налогового органа и его обжаловании»** состоит из трех параграфов и содержит результаты исследований критерия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при рассмотрении материалов проверки и вынесении решения налогового органа, а также при обжаловании указанного решения в вышестоящий налоговый орган, в том числе в центральный аппарат Федеральной налоговой службы Российской Федерации.

В первом параграфе **«Понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при рассмотрении материалов проверки и вынесении решения»** проанализированы доктринальные основания, законодательные и правоприменительные подходы к определению понятия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при рассмотрении материалов проверки и вынесении решения.

Результаты исследования позиций высших судов, а также содержание судебных актов, выносимых по результатам рассмотрения конкретных споров (более 310), указывают на то, что в настоящее время наиболее сложными для квалификации с точки зрения существенности являются, в частности, нарушения, связанные с ненадлежащим извещением налогоплательщика о рассмотрении материалов проверки, несоответствием принимаемого решения требованиям законодательства, превышением сроков принятия решения, а также нарушениями при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Автором произведен анализ влияния распространенных в отечественной и зарубежной доктрине принципа «The taxpayer's right to be heard by the tax administration» («Право налогоплательщика быть выслушанным налоговым органом» / «audi alteram

partem»), а также концепции «due process of law» (надлежащая правовая процедура) на налоговые отношения.

В указанном параграфе представлены результаты исследования опыта европейских государств по юридическому закреплению указанных принципов, а также по их реализации при рассмотрении налоговых споров (особое внимание посвящено научным трудам Ф. Бейкера, Дж. Кокотта, Р. Миллера, П. Пистоне и др.).

Исходя из анализа положений законодательства Российской Федерации о налогах и сборах путем буквального, системного, а также иных способов и видов толкования, во взаимосвязи с релевантной судебной практикой, автор делает выводы о содержании понятия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при рассмотрении материалов проверки и вынесении решения посредством выделения определенного критерия, указывая, что существенными нарушениями процедурно-процессуальных норм могут быть признаны: (1) неизвещение или ненадлежащее извещение налогоплательщика о рассмотрении материалов проверки; (2) недостатки в содержании решения налогового органа (неполнота обстоятельств совершения вменяемого налогового правонарушения, отсутствие расчетов недоимки и пени и др.) (3) нарушение процедуры проведения дополнительных мероприятий налогового контроля (в частности, положения пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации рассматриваются в качестве одного из наиболее значительных оснований соблюдения процедурно-процессуальных гарантий налогоплательщиков).

В качестве существенных нарушений процедурно-процессуальных норм также выделяется нарушение сроков рассмотрения материалов налоговой проверки. Однако правовым последствием обозначенного нарушения является не безусловная отмена решения налогового органа, а невозможность восполнения временного ресурса на осуществление мер принудительного взыскания налогов и сборов (см., например, пункт 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

Во втором параграфе **«Понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при оспаривании решения налогового органа и его действий в апелляционном порядке и в центральный аппарат Федеральной налоговой службы Российской Федерации»** представлены результаты исследования искомого

критерия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при обжаловании решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган.

Анализ трудов ученых-правоведов, действующего законодательства, а также правоприменительной практики указывает, что в настоящий момент наибольшее количество споров по вопросам существенности нарушения процедурно-процессуальных норм возникает в связи с (1) нарушением сроков принятия решения по жалобе, (2) учетом новых доказательств и установлением новых обстоятельств на стадии рассмотрения жалобы, (3) доначислением налогов на стадии принятия решения по жалобе, а также (4) отменой или изменением решения нижестоящего налогового органа в отсутствие жалобы налогоплательщика.

В первой части параграфа делается вывод об особом значении таких процедурно-процессуальных прав налогоплательщиков, как право на доступ к документам (*habeas data*), право быть выслушанным (*audi alteram partem*) и право на защиту (*ubi ius, ibi remedium*) при реализации налогоплательщиком права на подачу апелляционной жалобы в вышестоящий налоговый орган.

В последующем исследуются основания концепции «*due process of law*» (надлежащая правовая процедура), содержащиеся в статье 6 Конвенции о защите прав человека и основных свобод (право на справедливое судебное разбирательство). Особое внимание уделяется практике Европейского суда по правам человека, позволяющей установить пределы применимости рассматриваемых положений в налоговых отношениях, а также особенности реализации заложенных гарантий в налоговых процедурах (см., например, Постановления ЕСПЧ от 04.05.2017 (жалоба № 15485/09), от 07.06.2012 (жалоба № 4837/06), от 20.09.2011 (жалоба № 14902/04), от 31.07.2014 (жалоба № 14902/04), от 21.02.2008 (жалоба № 18497/03), от 23.11.2006 (жалоба № 73053/01), от 24.02.1994 по делу (жалоба № 12547/86).

По итогам анализа положений налогового законодательства Российской Федерации, правоприменительных подходов ВС РФ и ВАС РФ, судебной практики иных судов, а также достижений отечественной и зарубежной доктрины, автор делает вывод о том, что существенными нарушениями процедурно-процессуальных норм при оспаривании решения налогового органа и его действий в апелляционном порядке и в центральный аппарат Федеральной налоговой службы Российской Федерации признаются (1) нарушение сроков принятия решения по жалобе

(2) увеличение в решении по жалобе налогоплательщика, в отсутствие дополнительных мероприятий налогового контроля и иных предусмотренных законом оснований, размера недоимки, пеней и штрафов, которые должен выплатить налогоплательщик

(3) исследование вышестоящим налоговым органом обстоятельств, которые не были исследованы при принятии решения нижестоящим налоговым органом или переквалификация сделок налогоплательщика на стадии рассмотрения жалобы. Существенность указанного нарушения подтверждается, в частности, невозможностью предоставления налогоплательщиком возражений на новые доводы налоговых органов.

В третьем параграфе **«Понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при принятии налоговым органом решений в сфере осуществления налогового мониторинга, контроля за трансфертным образованием и международного взаимодействия с налоговыми органами иностранных государств»** осуществлен теоретико-прикладной анализ правовых аспектов определения понятия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм налогового законодательства при осуществлении особых форм налогового контроля.

В первой части параграфа рассматриваются правовые аспекты определения понятия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при применении налогового законодательства в сфере осуществления налогового мониторинга.

Исследование достижений юридической науки, положений действующего законодательства, ведомственных актов позволяет прийти к выводу, что значимой процедурно-процессуальной проблемой, имеющей потенциал нивелирования всей конструкции налогового мониторинга, можно признать отсутствие независимого посредника при проведении взаимосогласительной процедуры, что исключает возможность соблюдения баланса частных и публичных интересов.

Важную роль в исследовании рассматриваемой проблемы заняли труды известных ученых в области финансового права (Д. В. Винницкий, А. А. Пилипенко, Д. А. Курочкин) и цивилистического процесса (С. К. Загайнова, И. В. Решетникова).

Во второй части параграфа на основе достижений современной доктрины, действующего законодательства и выводов судебной практики анализируются правовые аспекты определения понятия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при применении налогового законодательства в сфере контроля за трансфертным ценообразованием.

Исследуя, в частности, позиции ВС РФ автор приходит к выводу о том, что существенным нарушением процедурно-процессуальных норм при применении налогового законодательства в сфере контроля за трансфертным ценообразованием может быть признано (1) проведение камеральных и выездных налоговых проверок, предметом которых является контроль за трансфертным ценообразованием, (2) принятие нижестоящими налоговыми органами решений по вопросам контроля за трансфертным ценообразованием, а также (3) восполнение недостатков проведенных мероприятий налогового контроля за рамками предусмотренных законодательством (см. пункты 1, 8 «Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017)).

В третьей части параграфа рассматриваются проблемы определения понятия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при применении налогового законодательства в сфере международного взаимодействия с налоговыми органами иностранных государств.

По итогам анализа достижений зарубежной и отечественной доктрины, системного анализа международных соглашений и внутригосударственного законодательства, ведомственных актов автор делает вывод о наличии особых процедурно-процессуальных гарантий налогоплательщиков при проведении международных взаимосогласительных процедур, а именно (1) право на подачу заявления о проведении взаимосогласительной процедуры, (2) право на получение ответа о результатах рассмотрения заявления и (3) право на открытость сведений (транспарентность) (особый интерес для установления объема процедурно-процессуальных прав налогоплательщиков представляют положения, содержащиеся в Приказе Министерства финансов Российской Федерации от 11.06.2020 № 102н «Об утверждении Порядка и сроков представления и рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения»).

В третьей главе диссертации **«Особенности определения понятия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при применении правил о взимании отдельных налогов»** проводится исследование критерия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм, регламентирующих

порядок взимания отдельных налогов и применения специальных налоговых режимов. Третья глава состоит из трех параграфов.

В основании указанной главы содержится обоснованный трудами ученых-правоведов тезис о том, что процедурно-процессуальные нормы законодательства Российской Федерации о налогах и сборах регламентируют не только порядок осуществления налогового контроля, но и любой иной порядок взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, в том числе процедуры, регламентирующие взимание отдельных налогов и применение специальных налоговых режимов.

По итогам анализа достижений юридической науки, а также применения системного, буквального и иных способов и видов толкования законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, автор делает вывод, что соблюдение процедурно-процессуальных прав налогоплательщиков должно быть обеспечено также и в рамках особых налоговых процедур, свойственных отношениям в связи с исчислением и уплатой конкретных налогов или применением специальных налоговых режимов,

Первый параграф **«Подтверждение права на применение ставки 0 % по НДС и вопрос о применении концепции существенности нарушения процедурно-процессуальных норм»** посвящен исследованию наиболее важных правовых проблем, связанных с реализацией процедурно-процессуальных прав налогоплательщиков на применение ставки 0 % НДС.

Юридическая наука и практика позволяют сделать вывод, что наиболее дискуссионными являются вопросы определения понятия существенности нарушения процедурно-процессуальных норм по спорам в связи со (1) сроками предоставления налогоплательщиком документов, подтверждающих налоговую ставку 0% НДС, (2) возмещением НДС и (3) выплатой налоговыми органами процентов при нарушении сроков возврата суммы НДС.

Исследуя процедурно-процессуальные гарантии налогоплательщиков при подтверждении права на применение ставки 0 % по НДС, автор, исходя из анализа положений отечественной и зарубежной доктрины, налогового законодательства и релевантной судебной практики, делает вывод, что, не умаляя значения процедурно-

процессуальных норм, формальное соблюдение налоговых процедур не должно являться самоцелью, следуя в отрыве или вопреки реальным задачам налогообложения.

Принимая во внимание достижения юридической науки, а также исходя из системного толкования положений действующего законодательства, а также посредством ранжирования и анализа выводов, содержащихся в релевантной судебной практике, автор делает вывод, что критерий существенности нарушения процедурно-процессуальных норм подтверждения права на применение ставки 0 % по НДС включает в себя (1) нарушения, связанные с отказом налоговых органов в учете ставки 0 % при наличии подтверждающих документов или до предусмотренного законом момента предоставления указанных сведений, а также (2) нарушения, выражающиеся в нарушении порядка возмещения НДС и выплаты процентов за такое нарушение (см., например, Определение Верховного Суда РФ от 19.05.2016 № 304-КГ16-1137 по делу № А45-24290/2014, Определение ВАС РФ от 07.08.2012 № ВАС-6759/12 по делу № А72-5102/2011 и др.).

Второй параграф **«Процедура перехода на применение УСН и процедура утраты права на его применение: существенные аспекты процедурно-процессуального регулирования»** содержит исследования, связанные с правовыми аспектами процедуры подтверждения налогоплательщиком права на применение упрощенной системы налогообложения.

В качестве основных процедурно-процессуальных проблем исследуются, в частности, вопросы (1) недопустимости предъявления налоговым органом налогоплательщику претензий, связанных с применением последним УСН в отсутствие необходимых формальностей, в случае если до этого налоговый орган длительное время не предъявлял к налогоплательщику соответствующих претензий, (2) последствий неуведомления налогового органа о намерении применять УСН в случае реорганизации юридического лица, а также (3) права налогоплательщика на исчисление и уплату налогов в соответствии с общей системой налогообложения в случае, если он не направлял в налоговый орган уведомление о намерении перехода со специального налогового режима на общую систему налогообложения.

Особое внимание уделяется доктринальным основаниям принципа правовой определенности и законных ожиданий, а также праву налогоплательщика на добросовестное налоговое администрирование в контексте осуществления процедур

перехода на применение упрощенной системы налогообложения и утраты указанного права (теоретическую основу исследования составили, в частности, труды зарубежных ученых-правоведов, Л. Ванденберга, П. Пистоне и др.).

Определяя критерий существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при применении законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в вопросах перехода на применение УСН и утраты права на его применение, автор делает вывод, что существенными нарушениями должностных лиц налоговых органов признается отсутствие своевременной правовой реакции на совершаемые налогоплательщиком действия (бездействие).

Автор также обосновывает, что своеобразным последствием допущенного должностными лицами налогового органа существенного нарушения будет являться невозможность последующего предъявления налогоплательщику претензий и ретроспективного пересмотра прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлежащей применению системы налогообложения (см. пункты 1, 2 «Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 04.07.2018), пункт 30 «Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2019)» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 25.12.2019)).

Третий параграф **«Особенности определения понятия существенности нарушений процедурно-процессуальных норм в отношении иных налогов»** является заключительным и представляет результаты исследования критерия существенности нарушений налоговых норм, регламентирующих процедуры, свойственные отношениям по исчислению и уплате конкретных налогов.

Исследуя опыт зарубежных государств и юридическую доктрину, а также анализируя положения налогового законодательства и выводы актуальной судебной практики, автор рассматривает проблемы реализации процедурно-процессуальных налоговых норм в отношении конкретных налогов, в том числе (1) процедурно-процессуальные аспекты освобождения от исполнения обязанностей плательщика налога на добавленную стоимость, в случае, если по итогам проведения налоговой проверки деятельность указанных физических лиц была квалифицирована налоговыми органами в качестве предпринимательской и (2) процедурно-процессуальные

нарушения налоговых органов при администрировании налогоплательщиков в связи с исчислением и уплатой транспортного налога.

По итогам совершенного исследования автор приходит к выводу о том, что существенными нарушениями процедурно-процессуальных норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах могут быть признаны такие нарушения как, например, (1) отказ налогового органа в освобождении налогоплательщика от уплаты НДС по формальным основаниям, связанным с истечением сроков подачи необходимого уведомления, в случаях, когда деятельность физического лица была квалифицирована в качестве предпринимательской лишь по итогам проведенных мероприятий налогового контроля и (2) нарушение должностными лицами налоговых органов процедурно-процессуальных положений налогового законодательства, регулирующих порядок постановки плательщика транспортного налога на учет, а также уведомления его о соответствующей постановке (в качестве явлений объективной действительности, обосновывающих представленный вывод, следует представить примеры судебной практики - Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 10.04.2019 № 51-КА19-1, Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 27.05.2020 № Ф02-2171/2020, Ф02-2592/2020 по делу № А10-2828/2019, Постановление АС Уральского округа от 04.02.2020 № Ф09-9376/19 по делу № А60-26874/2019 и др.).

В **заключении** диссертационного исследования автор подводит итоги проделанной работы, формулирует выводы и предложения, отражающие основные положения диссертации.

Отдельные положения и выводы по теме диссертационного исследования изложены в следующих публикациях автора:

I. В изданиях, рекомендованных ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации.

1. Зимулькин М. И. Процедурно-процессуальные аспекты истребования налоговыми органами документов у контрагентов налогоплательщика // Евразийский юридический журнал. 2020. № 2 (141). С. 246 - 248 (DOI 10.46320/2073-4506-2020-2-141-246-248) (0,25 п.л.);

2. Зимулькин М. И. Понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при применении налогового законодательства в сфере осуществления налогового мониторинга // Евразийский юридический журнал. 2021. № 1 (151). С. 247-249 (DOI 10.46320/2073-4506-2021-1-152-247-249) (0,35 п.л.);

3. Зимулькин М. И. Понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах при назначении выездной налоговой проверки // Налоги и налогообложение. – 2021. – № 2. – С. 60-69 (DOI: 10.7256/2454-065X.2021.2.34863) (0,85 п.л.);

4. Зимулькин М. И. Риск-ориентированный подход в механизме процедурно-процессуальных гарантий налогоплательщиков // Евразийский юридический журнал. 2021. № 3 (144). С. 217-219 (DOI 10.46320/2073-4506-2021-3-154-217-219) (0,35 п.л.);

5. Зимулькин М. И. Влияние позиций высших судов на уровень процедурно-процессуальных гарантий налогоплательщиков (на примере отдельных этапов процедуры оформления результатов налоговой проверки) // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия «Экономика и право». 2021. № 4. С. 123-126 (DOI 10.37882/2223–2974.2021.04.14) (0,39 п.л.).

II. В иных изданиях.

6. Зимулькин М. И. Основные различия в процедуре проведения камеральных налоговых проверок по законодательству Российской Федерации и Республики Беларусь // Современное финансовое законодательство Республики Беларусь: оптимизация соотношения публичных и частных интересов: материалы междунар. круглого стола, Минск, Беларусь, 28 ноября 2019 г. / БГУ, Юридический фак., Каф. финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности ; [под ред. В. С. Каменкова, А. А. Пилипенко]. – Минск : БГУ, 2020. С. 42 - 44 (0,1 п.л.);

7. Зимулькин М. И. Значение процедурно-процессуальных правовых норм в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах // Проблемы реформирования российской государственности [Текст]: материалы XIV Всероссийской конференции по национальному и международному праву (Екатеринбург, 20 декабря 2019 года) / Уральский государственный юридический университет. — Екатеринбург: Издательство «Учебно-научная лаборатория «SAPIENTIA»», 2019. С. 285 - 288 (0,1 п.л.);

8. Зимулькин М. И. Эволюция правоприменительного подхода при проверке законности действий должностных лиц налогового органа по истребованию документов у контрагентов налогоплательщика // Эволюция российского права: материалы XVIII Заочной международной научной конференции молодых ученых и студентов «Эволюция российского права» (Екатеринбург, 30 апреля 2020 года) / Уральский государственный юридический университет. – Екатеринбург, 2020. С. 213 - 214 (ISBN 978-5-9631-0821-5) (0,1 п.л.).

9. Зимулькин М. И. Значение цифровых технологий в вопросах реализации процедурно-процессуальных норм налогового права // Финансовое право в условиях цифровизации экономики : материалы междунар. науч.-практ. круглого стола, Минск, 13 ноября 2020 г. / Белорус. гос. ун-т ; редкол.: В. С. Каменков (гл. ред.) [и др.]. – Минск : БГУ, 2020. – С. 58 –62 (0,1 п.л.).

Общий объем составил 2,59 п.л.