

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ

федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего
образования
«Тольяттинский государственный университет»

Институт права

(наименование института полностью)

Кафедра Предпринимательское и трудовое право

(наименование)

40.04.01 Юриспруденция

(код и наименование направления подготовки / специальности)

Правовое обеспечение предпринимательской деятельности

(направленность (профиль) / специализация)

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
(МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)**

на тему Защита прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере
налоговых правоотношений

Обучающийся Т.А. Кувтырева

(Инициалы Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель к.ю.н., доцент О.Е. Репетева

(ученая степень (при наличии), ученое звание (при наличии), Инициалы Фамилия)

Тольятти 2022

Оглавление

Введение.....	3
Глава 1 Правовой статус субъекта предпринимательской деятельности и необходимость защиты прав в сфере налоговых правоотношений.....	9
1.1 Правовой статус субъекта предпринимательской деятельности как участника налоговых правоотношений.....	9
1.2 Основные права субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений и необходимость их защиты.....	21
Глава 2 Гарантии и средства защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений.....	36
2.1 Основные гарантии защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений.....	36
2.2 Основные средства защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений.....	47
Глава 3 Способы защиты прав субъекта предпринимательской деятельности и особенности взыскания убытков в сфере налоговых правоотношений.....	58
3.1 Способы защиты прав субъекта предпринимательской деятельности.....	58
3.2 Проблемы взыскания убытков, причиненных налоговыми органами.....	68
Заключение.....	76
Список используемой литературы и используемых источников.....	80

Введение

Одной из причин многих нерешенных социально-экономических проблем современной российской действительности является дисбаланс доходов и расходов государственного бюджета. В поисках выхода из данной ситуации, государство, с одной стороны, активно поддерживает развитие предпринимательской деятельности в этот кризисный момент, предоставляя предпринимателям различные налоговые льготы и преференции. С другой стороны, нельзя не заметить целенаправленную деятельность государства по усилению налогового контроля за действиями налогоплательщиков. Разрабатываются новые, более эффективные способы налогового администрирования. На фоне снижения количества выездных налоговых проверок, увеличивается результативность камеральных проверок и мероприятий предпроверочного анализа. Данные изменения обусловлены все большим внедрением и применением специального программного обеспечения, которое позволяет в автоматическом режиме выявлять нарушения и несоответствия в налоговых декларациях налогоплательщика, активным использованием комиссий по легализации налоговой базы, расширением доступа к банковской информации и возможности отслеживания финансовых потоков, переходом на онлайн-кассы, разработкой и введением в действие систем прослеживаемости и маркировки товаров. Однако, совершенствуя механизмы налогового администрирования в целях обеспечения стабильного общественного развития, государство неизбежно вторгается в сферу частных интересов налогоплательщиков, что является серьезной социальной и экономической проблемой.

Актуальность и своевременность разработки концепции защиты прав субъектов предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений вызвана с одной стороны, недостаточной теоретической разработкой в этой области, а с другой - проблемами правоприменительной практики. Разработка целостной концепции защиты прав субъекта предпринимательской деятельности, ее теоретическое обоснование, изучение и совершенство-

вание правового обеспечения урегулирования налоговых споров, исследование средств и способов, которые применяются налогоплательщиком для защиты своих прав в налоговой сфере актуальны и значимы в настоящее время, а также требуют серьезного научного обоснования. Совершенствование механизмов защиты прав субъектов предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений укрепит уверенность налогоплательщиков в стабильности своего положения в государстве, что в свою очередь, будет являться стимулом для развития их экономической деятельности и обеспечит полное и своевременное поступление средств в бюджеты всех уровней.

Степень разработанности темы исследования. Проблематика защиты прав налогоплательщиков в сфере налоговых правоотношений достаточно активно рассматривается в налогово-правовой литературе. Теоретическим вопросам защиты прав налогоплательщика посвящены труды С.А. Ядрихинского, В.Н. Гудыма, Н.В. Дудиной, Н.Н. Косаренко, А.П. Киреенко. Вопросам защиты субъективных прав уделяется внимание в исследованиях по гражданскому праву М.А. Рожковой, Ю.Н. Андреева. В налоговом праве вопросы защиты субъективных прав исследовали Д.В. Тютин, М.В. Карасева, А.В. Чочиев, А.В. Демин, Ю.А. Крохина, И.А. Цинделиани. Порядок взаимодействия субъекта предпринимательской деятельности с налоговыми органами на досудебном этапе разрешения налоговых споров рассмотрены в работах Н.А. Козлова, М.В. Аракеловой, М.О. Клейменово́й., А.А. Копиной, А.Ю. Ильина. Аспекты судебного механизма разрешения налоговых споров были изучены такими авторами как Э.Н. Нагорная, И.В. Цветков, Р.Д. Фархудинов, О.В. Сычова, А.Н. Борисов. Данные ученые внесли неоспоримый вклад в разработку концепции защиты прав субъектов предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений, но тем не менее единого подхода к пониманию данного вопроса не сформировано.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, складывающиеся в процессе защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений.

Предметом диссертационного исследования являются нормы гражданского, административного и арбитражного процессуального законодательства, законодательства о налогах и сборах, а также научно-практические концепции, правоприменительная практика по вопросам защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений.

Целью данной магистерской диссертации является формирование целостного научного представления о механизме защиты прав субъектов предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений, а также решение существующих правовых и практических проблем, возникающих в процессе осуществления защиты прав налогоплательщика.

Для достижения цели поставлены следующие задачи:

- изучить правовой статус субъекта предпринимательской деятельности;
- исследовать основные права субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений и обосновать необходимость их защиты;
- определить основные гарантии и средства защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений;
- проанализировать основные средства защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений;
- изучить способы защиты прав субъекта предпринимательской деятельности;
- проанализировать проблемы взыскания убытков, причиненных налоговыми органами.

Гипотеза исследования основана на предположении о том, что формирование целостного научного представления о механизме защиты прав налогоплательщиков, усовершенствование правовых норм, а также исследование и поиск способов решения существующих практических проблем правоприменения в спорах с налоговыми органами будут способствовать повышению эффективности защиты прав субъектов предпринимательской деятельности.

Методологическую основу диссертационного исследования составляют современные методы научного познания. Для решения поставленных задач были использованы общенаучные и частно-научные методы исследования: методы диалектического познания, системного анализа; историко-правовой, логический, формально-юридический методы; метод сравнительного правоведения, анализ научных, нормативных и практических материалов. Нормативно-правовую основу исследования составляют: Конституция Российской Федерации, Гражданский процессуальный кодекс РФ, Арбитражный процессуальный кодекс РФ, Кодекс административного судопроизводства РФ, Налоговый кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ, иные законы и подзаконные акты. В качестве теоретической основы исследования выступают труды таких ведущих ученых-юристов как С. С. Алексеева, Ю. Н. Андреева, Д. В. Винницкого, Н. В. Витрука, Е. Ю. Грачева, А. В. Демина, О. И. Долгополова, В. И. Кайнова, М. В. Карасевой, А. П. Киреенко, Н. А. Козлова, А. А. Копиной, Н. Н. Косаренко, Ю. А. Крохиной, И. И. Кучерова, М. А. Рожковой, А. П. Смирнова, Т. А. Солодовниченко, Д. В. Тютинина, И. А. Цинделиани, Д. М. Щекина, С. А. Ядрихинского.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в комплексном подходе при рассмотрении теоретических и практических проблем защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений, выработке предложений по усовершенствованию правовых норм, регулирующих защиту прав субъекта предпринимательской деятельности в налоговых правоотношениях.

Положения, выносимые на защиту:

– в ситуации неопределенности норм налогового законодательства и стремления фискальных органов к ужесточению налогового контроля, необходимо совершенствование механизма защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в налоговой сфере, для соблюдения баланса законных интересов всех участников налоговых правоотношений;

– для защиты прав субъектов предпринимательской деятельности на применение налоговых льгот необходимо закрепить в налоговом законодательстве более точное и развернутое определение тех критериев, соответствие которым необходимо для получения налогоплательщиком права на применение льготных ставок налога. Это сделает применение льгот более доступным для субъектов предпринимательской деятельности и снизит вероятность налоговых споров по данному вопросу;

– для защиты права субъекта предпринимательской деятельности на получение информации необходимо закрепление в налоговом законодательстве порядка исполнения государственной функции по предоставлению письменных разъяснений финансовыми органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований;

– для повышения эффективности защиты прав налогоплательщика на досудебном этапе необходимо закрепить в Налоговом кодексе соответствующие санкции за нарушение сроков рассмотрения обычной и апелляционной жалобы, обеспечить возможность приостанавливать действие ненормативных актов налоговых органов подачей обычной жалобы, а также обеспечить право налогоплательщика принимать личное участие при рассмотрении жалобы;

– предоставление возражений на акт налоговой проверки не должно принимать форму обязанности. Необходимо обеспечить, чтобы реализация права на возражение была оставлена на усмотрение налогоплательщика и не оказывала влияние на дальнейшее рассмотрение налогового спора при обращении в суд;

– применение налоговой оговорки в хозяйственных договорах может являться эффективным дополнительным средством защиты прав налогоплательщика на всех этапах взаимодействия с налоговыми органами, а также в случае гражданско-правового иска к контрагенту, если не удалось оспорить решение инспекции в судебном порядке;

– введении в российскую судебную систему функциональной и институциональной специализации судов по рассмотрению налоговых споров будет способствовать повышению эффективности судебной защиты прав субъектов предпринимательской деятельности, за счет повышения компетенции судей и снижения количества судебных ошибок;

– для реализации права на возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, при обращении в судебные органы субъекту предпринимательской деятельности необходимо предоставить доказательства, подтверждающие факт убытка, сделать подробный расчет суммы убытка, доказать, что действия должностных лиц инспекции вышли за рамки закона, а также установить и документально подтвердить причинно-следственную связь между этими действиями и возникновением убытка.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что сформулированные в нем выводы вносят определенный вклад в развитие научного понятия механизма защиты прав налогоплательщика в сфере налоговых правоотношений. Проведенное исследование расширяет теоретическое представление о правах налогоплательщика и их защите.

Практическая значимость исследования заключается в том, что выводы, полученные в ходе исследования, могут быть применены в правоприменительной и судебной практике. На основе анализа судебной практики даны практические рекомендации для субъектов предпринимательской деятельности по вопросам защиты их прав в сфере налоговых правоотношений.

Структура диссертационного исследования состоит из введения, трех глав, каждая из которых включает в себя по два параграфа, заключения, списка используемой литературы и источников.

Глава 1 Правовой статус субъекта предпринимательской деятельности и необходимость защиты прав в сфере налоговых правоотношений

1.1 Правовой статус субъекта предпринимательской деятельности как участника налоговых правоотношений

Налоговые отношения как разновидность финансовых связаны, с одной стороны, с отчуждением принадлежащих гражданам и организациям на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, а с другой – с необходимостью формирования доходов бюджета Российской Федерации. В сфере налогообложения можно наблюдать наиболее острое столкновение частных и публичных интересов. Данный факт безусловно оказывает влияния на формирование и реализацию правового статуса субъекта предпринимательской деятельности как участника налоговых правоотношений.

Понятие «правоотношение» является одной из самых фундаментальных правовых категорий. Правоотношение в большинстве случаев определяется как общественное отношение, урегулированное нормой права.

Однако по мнению С.А. Ядрихинского «если отношение находится в урегулированном состоянии, оно сбалансировано, то у его участников не должно оставаться вопросов в реализации своих правомочий, не должно возникать потребности и в защите, поскольку баланс интересов исключает конфликт» [127, с. 54]. На практике же все обстоит иначе.

Поэтому более привлекательным выглядит определение, которое дает С.С. Алексеев: правоотношение это - «возникающая на основе норм права индивидуализированная связь между субъектами (лицами), характеризующая наличием субъективных юридических прав и обязанностей и поддерживаемая (гарантируемая) принудительной силой государства» [2, с. 328]. Данная

позиция определяет правоотношение через правовую связь между субъектами.

Именно налоговые правоотношения свидетельствуют о переходе должностования в акт конкретного поведения. «Налоги, сборы, пошлины, порядок их поступления в бюджетные и внебюджетные фонды не могут иметь место в государстве, не будучи облеченными в правовую форму и вне правовых отношений» [29, с. 8].

Несмотря на то, что в ряде положений НК прямо применяется термин «налоговые правоотношения» (например, в заголовке раздела II НК РФ – «Налогоплательщики и плательщики сборов, плательщики страховых взносов. Налоговые агенты. Представительство в налоговых правоотношениях»), данное понятие в Налоговом кодексе не раскрывается. Законодатель лишь определяет круг отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах как отношения, которые возникают в процессе установления, сбора налогов, налогового контроля и обжалования актов налогового органа (ст. 2 НК РФ) [49].

В научной среде налоговое правоотношение как правило выделяется как вид финансового отношения, урегулированного нормами налогового права [23],[122]. О сложности этого правового понятия говорит то, что ученые уделяют много внимания различным сторонам налоговых правоотношений, а также и то, что единого мнения в вопросе определения понятия «налоговое правоотношение» так и не сложилось.

Некоторые ученые, продолжая традиции советской школы финансового права, трактуют налоговое правоотношение достаточно узко, как односторонне обязательство субъекта предпринимательской деятельности внести в бюджет установленную законом сумму налога. Так М.Ю. Орлов определяет налоговые правоотношения как «урегулированные налоговыми нормами общественные отношения, возникающие в связи с выполнением юридическими и физическими лицами своих обязанностей по уплате налогов, а также в свя-

зи с осуществлением государством контроля за уплатой налогоплательщиками налоговых платежей» [66, с. 109].

С.А. Ядрихинский указывает, что «односторонний характер в налоговом правоотношении ученые объясняют состоянием, в котором налогоплательщик имеет обязанность по совершению активных действий в пользу государства и не имеет права требовать встречных активных действий лично для себя» [127, с. 56], но, при этом автор считает, что данное утверждение ошибочно распространять на все существующие налоговые правоотношения [127, с. 56].

Действительно, налоговые правоотношения заключаются не только в уплате налога. Их состав является более сложным и разнообразным.

Существует множество ситуаций, в которых субъект предпринимательской деятельности может требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков. Данное право прямо закреплено в пп. 10 п.1 ст.21 НК РФ [49]. По мнению С.А. Ядрихинского: «Положения данной статьи иллюстрируют отношение законодателя к взаимодействиям налогоплательщика и налоговых органов. Признавая в налоговых отношениях изначально высокий конфликтный потенциал, законодатель ориентирует налогоплательщика к занятию активной позиции и даже к борьбе в духе Иеринга в отстаивании своих прав и законных интересов» [127, с. 57].

Также следует учесть, что целый ряд взаимодействий с налоговым органом в рамках налоговых правоотношений инициируется самим субъектом предпринимательской деятельности: совместная сверка налогов, запрос на предоставление права отсрочки или рассрочки при уплате налоговых платежей, проведение зачета, обжалование актов налогового органа, действия, бездействия должностных лиц и т.п.

Налоговые правоотношения согласно п. 1 ст. 2 НК РФ имеют властный характер, в роли властного субъекта в них в обязательном порядке принимает

участие государство или публичное образование. По словам Н.П. Кучерявенко «практически всегда это безусловная императивность» [1, с. 118];

В своих решениях Конституционный Суд РФ неоднократно указывал, что проявление властного характера налоговых правоотношений заключается в том, что исполнение норм, которые их регулируют, обеспечивается принудительно с помощью силы государства, а также в том, что государственно-властная сторона в указанных отношениях, утверждает правила, а субъект предпринимательской деятельности обязан эти правила безусловно соблюдать и исполнять [84].

Но, как справедливо отмечает С.А. Ядрихинский «несмотря на то, что налоговые отношения детерминированы публично-правовым характером налога и фискальным суверенитетом государства, налогоплательщик как участник налоговых правоотношений не во всех случаях субординирован с налоговым органом. Последний далеко не всегда наделен возможностью директивно управлять поведением налогоплательщика» [127, с. 61].

Если субъект предпринимательской деятельности выполняет свои обязанности добровольно и своевременно, не нарушая требования закона, то властный момент вообще может не наступить. То есть речь идет о «власти закона», а не налогового органа. И этой власти должен подчиняться не только налогоплательщик, но и налоговый орган.

Существует ряд актов, в которых Конституционный суд РФ прямо указывает, что налоговый орган связан законом в своей деятельности [88].

Таким образом о власти налогового органа можно говорить лишь тогда, когда имеет место налоговое правонарушение, когда к субъекту предпринимательской деятельности необходимо применять меры принуждения, чтобы вернуть его к правомерной модели поведения.

Налоговые правоотношения имеют публично-правовой характер (в отличие от частноправового) и являются средством для осуществления публичного интереса;

Некоторые ученые указывают, что налоговые правоотношения, как часть финансово-правовых отношений, выполняют роль связующих между государственными органами, наделенными полномочиями по формированию и распределению государственных доходов и налогоплательщиками [29, с. 23].

Как считает Н.Н. Косаренко, несмотря на то, что государственный интерес преобладает в налоговых правоотношениях, предназначение финансового права состоит в том, чтобы обеспечивать баланс законных интересов всех участников экономической деятельности, учитывая и публичные и частные потребности [36, с. 9-10].

Обобщая вышесказанное, можно согласиться со следующим определением налоговых правоотношений: «Налоговое правоотношение – это возникающая на основе норм налогового права индивидуализированная правовая связь между субъектами налогового права в налоговой сфере, складывающаяся в процессе реализации их субъективных прав, законных интересов и исполнения обязанностей» [127, с. 63].

«Объектом налоговых правоотношений является то, по поводу чего между субъектами образуется правовая связь. Соответственно, объектом налоговых правоотношений являются налоги, установленные законодательством РФ о налогах, сборах, страховых взносах, законами субъектов РФ и правовыми актами муниципальных образований» [47, с.127].

Следует отличать объект налоговых правоотношений от объекта налогообложения. Объект налогообложения устанавливается по отношению к конкретному налогу. «Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения. Это могут быть как материальные, так и нематериальные блага» [47, с.117]. Например имущество, доход, прибыль, реализация товаров и услуг, использование природных объектов.

«Субъект налогового права – это лицо, поведение которого регулируется нормами налогового права и способное участвовать в налоговых отноше-

ниях в силу наделения его субъективными правами и обязанностями» [47, с. 118].

Следовательно, субъект права – лицо, обладающее правосубъектностью, т.е. лицо, потенциально способное быть участником правоотношений.

По мнению Д.В. Винницкого «отнесение к субъектам налогового права происходит путем распространения на данный субъект действия налогового законодательства» [18, с. 9].

Ю. А. Крохина считает, что «субъект налогового права становится участником налогового правоотношения посредством воплощения предписаний налогово-правовых норм в жизнь, т. е. путем правореализации» [39, с. 107]. Такого же мнения придерживается Д. В. Тютин: «Субъект правоотношения – более узкая категория, чем субъект права. Субъекты правоотношений – персонально индивидуализированные лица, участвующие в конкретном правоотношении. Не все субъекты права на практике становятся субъектами правоотношений» [116, с. 78].

Из этого можно заключить, что субъектом налогового права может являться любое лицо, обладающее налоговой правосубъектностью, налоговой право- и дееспособностью, то есть лицо, потенциально способное вступать в налоговые правоотношения.

При этом следует отметить, что правосубъектность организации появляется с момента ее государственной регистрации [11, с. 228-233]. Правосубъектность физического лица возникает с момента рождения.

Д.В. Винницкий, рассматривая институт налоговой правоспособности, утверждает: «налоговая правоспособность – это установленная нормами налогового права способность быть носителем юридических прав и обязанностей в сфере организационно-имущественных и организационных отношений по установлению, введению и уплате налогов и сборов в пользу государства (РФ, субъектов РФ) и (или) муниципальных образований в целях финансового обеспечения решения общественных задач» [18, с. 9-10].

Д. В. Винницкий разделяет налоговую правосубъектность (и следовательно, правоспособность как ее часть) на частную и публичную. По мнению автора, частная правосубъектность это – «предусмотренная законодательством о налогах и сборах способность индивидуальных и коллективных субъектов, руководствуясь собственным частным интересом и подчиняясь в установленных законом случаях публичному интересу, выступать в качестве функционально подчиненной стороны в налоговых правоотношениях (в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов и иных участников, не обладающих властными полномочиями)» [18, с. 18-19]. Под публичной налоговой правосубъектностью автор понимает одновременно «способность и обязанность государственных и муниципальных органов и общественно-территориальных образований, руководствуясь на основании закона публичными (общественными) интересами и имеющими публичное значение частными интересами, выступать в качестве управомоченной стороны, обладающей властными полномочиями, в налоговых отношениях» [18, с. 18-19].

Налоговое законодательство, указывая налогоплательщика в качестве участника отношений, «закрепляет общие права и обязанности налогоплательщика без отнесения к конкретному правоотношению (ст. 21 - 23 НК РФ) и дополнительные права и обязанности налогоплательщика как участника уже конкретных правоотношений с учетом их видового разнообразия. Такой подход законодателя представляется уместным, поскольку позволяет избежать излишнего нагромождения и возникновения противоречий» [35, с. 32-36].

Таким образом организации и индивидуальные предприниматели как субъекты предпринимательской деятельности приобретают статус субъекта налогового права, налоговую правоспособность с момента их государственной регистрации. При последующем вступлении в налоговые правоотношения они становятся субъектами налоговых правоотношений и приобретают дополнительные права и обязанности применительно к конкретному налоговому правоотношению.

Круг субъектов налогового права, обладающих налоговой правосубъектностью, является достаточно широким. Законодательство о налогах и сборах не применяет понятие «субъект налогового права», не делит субъекты права на виды. В статье 9 НК РФ указаны следующие участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах:

- налогоплательщики, плательщики сборов и страховых взносов;
- налоговые агенты;
- налоговые органы;
- таможенные органы [49].

В теории налогового права содержится несколько точек зрения на возможные классификации субъектов налогового права. Так, по мнению Д.В. Винницкого, целесообразно выделение следующих видов:

- физические лица (граждане, иностранные граждане и лица без гражданства);
- организации;
- государственные (муниципальные) органы;
- публично-территориальные образования (Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования) [16, с.100-101].

Ю.А. Крохина предлагает классификацию субъектов налогового права по следующим основаниям:

- по способу нормативной определенности - зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых отношений и не зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых отношений;
- по характеру фискального интереса: частные субъекты и публичные субъекты;
- по степени имущественной заинтересованности в возникновении налоговых отношений: имеющие непосредственный собственный имущественный интерес в налоговых отношениях и не имеющие непосредственного собственного имущественного интереса в налоговых отношениях [40, с.

85].

Участвуя в конкретных налоговых правоотношения, субъект налогового права приобретает новые свойства, становясь субъектом (участником) налогового правоотношения.

Состав участников налоговых правоотношений, указанный в ст. 9 НК РФ, формально является закрытым, но следует отметить, что он не является полным. В него можно включить, например, банки, финансовые органы РФ, органы Росреестра, МВД, юстиции, нотариусов, адвокатов, экспертов, как принимающих непосредственное участие в налоговых правоотношениях. В различных научных источниках подчеркивается, что данный перечень является не полным [16, с. 100], [40, с. 106].

Также интересным является замечание Баринова А.С. о том, что несмотря на то, что государство участвует в налоговых правоотношениях и имеет публичные интересы, налоговое законодательство не относит государство к непосредственным участникам налоговых правоотношений, указывая в качестве представителей государства – налоговые и таможенные органы [8, с. 46].

Поскольку в данном исследовании нас в первую очередь интересуют субъекты налоговых правоотношений, перечисленные в пунктах 1 и 2 ст. 9 НК РФ, рассмотрим их более детально. Итак, первая группа – организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов.

В первую группу входят во-первых, организации, которые в соответствии со ст. 11 НК РФ определены как: «российские организации; иностранные юридические лица; компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств; международные организации; филиалы и представительства иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации» [49]. Во-вторых, физические лица, которые в соответствии со ст. 11 НК РФ определены как: граждане

Российской Федерации; иностранные граждане; лица без гражданства [49].

Согласно определению, данному в ст. 19 НК РФ, «налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Кодексом возложена обязанность уплачивать налоги» [49]. Данное определение не включает в себя все обязанности налогоплательщика, оно лишь выделяет основную – уплату налога.

Как указывает Д.В. Тютин, определение налогоплательщиков (плательщиков страховых взносов), данное в ст. 19 НК РФ, является достаточно узким. Автор считает, что, например, в Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. дано более широкое нормативное определение: «налогоплательщиком является тот, кто имеет налоговое обязательство, является ответственным за уплату налога, обязан удерживать и отчислять налог за счет третьих лиц, обязан подавать налоговую декларацию, вносить обеспечение, вести учет и отчетность и выполнять другие обязанности, возложенные на него налоговым законодательством» [117].

Также следует отметить, что непосредственно уплата налога не всегда является обязанностью налогоплательщика, что обусловлено задачами налогового администрирования. Например, ст. 226 НК РФ определяет порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц налоговыми агентами. Согласно п. 2 указанной статьи налоговые агенты за исключением ряда случаев, указанных НК РФ, обязаны исчислять суммы налогов, удерживать и уплачивать их в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент [49]. Таким образом, налоговый агент перечисляет налог, не являясь при этом собственником средств, направляемых в бюджетную систему.

Налог уплачивается из собственных средств субъекта налогообложения, т.е. налог должен сокращать доходы налогоплательщика. «Обязанность уплатить налог собственными средствами не означает, что налогоплательщик должен уплатить налог непосредственно (т.е. со своего счета или наличными деньгами). От имени налогоплательщика налог может быть уплачен и иным

лицом» [45, с.121-122].

Федеральным законом от 30 ноября 2016 г. N 401-ФЗ в ст. 45 Налогового кодекса России были внесены изменения, согласно которым уплата налога за налогоплательщика может быть произведена другим лицом, что также меняет требование к прослеживанию связи уплачиваемых средств с налогоплательщиком [121].

В п.2 ст. 45 НК РФ закреплена возможность взыскания в судебном порядке недоимки по налогам с основной («материнской») компании в случае, если у зависимой (дочерней) компании существует налоговая задолженность, числящаяся более трех месяцев. Но данное взыскание возможно только в том случае, когда на счета основной компании поступает выручка за реализованные товары и услуги дочерней компании, или в случае, когда «произошла передача денежных средств, иного имущества основному (преобладающему, участвующему) обществу (предприятию) и, если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки» [49]. Данное взыскание производится только в пределах сумм поступившей выручки или стоимости переданного имущества. Возможна и обратная ситуация, когда с дочерней организации взыскиваются долги «материнской» компании, а также ситуация, когда налоговую недоимку уплачивают лица «признанные судом иным образом зависимыми с налогоплательщиком» [49].

Таким образом, можно сделать вывод, что для создания наиболее эффективной системы налогообложения государство вводит все больше субъектов, обязанных, в силу тех или иных норм, уплачивать налог, но которые при этом не относятся к налогоплательщикам.

Налоговые агенты - вторая группа субъектов, включенных в перечень ст. 9 НК РФ [49]. Институт налоговых агентов вызван потребностью государства осуществлять более эффективный текущий финансовый контроль за деятельностью плательщиков налогов и сборов, так как «взимание налога непосредственно у источника выплаты дохода обеспечивает равномерные поступления в бюджет и уменьшает возможности уклониться от налогообложе-

ния. Налоговый агент условно исполняет обязанности вместо налогоплательщика. Однако он берет на себя бремя не одного налогоплательщика, а сразу нескольких (например, все сотрудники какой-либо организации), что в разы уменьшает количество налоговых агентов относительно самих налогоплательщиков. Таким образом, относительно ограниченное число налоговых агентов позволяет более эффективно осуществлять контроль над ними, нежели чем за всеми налогоплательщиками государства» [111, с. 229-231].

При этом налоговые агенты не наделяются правами налоговых органов и не имеют права отказаться от исполнения агентских обязанностей. Как считает Ю.А. Крохина: «правовой статус налоговых агентов не дает оснований налогоплательщику оспаривать право агента по законному удержанию налогов, причитающихся с конкретного лица. Правоотношения относительно уплаты или взимания налогов складываются между государством в лице уполномоченных органов и налогоплательщиками, поэтому надлежащим ответчиком по искам о возврате излишне уплаченных сумм налогов или по освобождению от налогообложения будет налоговый орган» [40, с. 105].

Т.А. Озерова считает, что правовое положение налоговых агентов имеет специфический характер: «налоговые агенты выступают процессуальными посредниками между налогоплательщиками (имеющими в этом случае формально-пассивный статус) и государством, с которым находятся в публично-правовых отношениях. В отношениях с налогоплательщиком (имеющим формально-пассивный статус) налоговый агент также находится в публично-правовых отношениях, так как эти отношения являются строго процессуальными и определяются только нормами публичного права – налогового права (процессуального права)» [53, с. 337-342].

Таким образом, субъекты предпринимательской деятельности, являющиеся налоговыми агентами, обладают теми же правами, что и налогоплательщики. Но у правового статуса налогового агента двойственная природа, так как налоговые агенты во взаимоотношениях с налогоплательщиками выступают в качестве представителей налоговых органов, но при этом не поль-

зуются государственно-властными полномочиями. С другой стороны, налоговые агенты сами выступают как субъекты предпринимательской деятельности, что приводит к возникновению у них объектов налогообложения и наделяет их статусом налогоплательщика.

1.2 Основные права субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений и необходимость их защиты

В рамках налоговых правоотношений у субъекта предпринимательской деятельности возникают субъективные юридические права и обязанности.

Основными ситуациями, в которых происходит непосредственное взаимодействие между налоговым органом и субъектом предпринимательской деятельности являются: камеральная налоговая проверка, выездная налоговая проверка, мероприятия вне рамок налоговых проверок; налоговый мониторинг; обжалование результатов налоговых проверок, действий и бездействия должностных лиц. Все эти мероприятия должны осуществляться при соблюдении прав налогоплательщика.

Так как как минимум одной из сторон налоговых правоотношений всегда является государство в лице уполномоченных органов, то речь идет о реализации публичных субъективных юридических прав.

Т. А. Солодовниченко в своем исследовании указывает, что «стержень публично-правового регулирования составляют юридические обязанности, а не субъективные юридические права, так как первые, в отличие от последних, гарантированы возможностью наступления неблагоприятных юридических последствий на случай, если обязанные субъекты не будут их реализовывать или будут реализовывать ненадлежащим образом. С этой точки зрения публичные субъективные юридические права предоставляются в первую очередь для того, чтобы обеспечить наиболее эффективную реализацию публичных юридических обязанностей» [112, с. 48].

Т. А. Солодовниченко указывает «публичные субъективные юридические права и обязанности, в отличие от частных, затрагивают интересы всего общества, постольку государство стремится максимально подробно регламентировать их в нормах права, как правило, не давая участникам правоотношений возможности самостоятельно их конкретизировать» [112, с. 49].

В связи с этим некоторые исследователи, соглашаясь с действующим в публичном праве принципом «запрещено все, что прямо не предусмотрено юридическими нормами», под публичным субъективным юридическим правом предлагают понимать «меру разрешенного, а не возможного поведения, обеспечиваемого государством, так как все действия управомоченного лица строго регламентированы соответствующими нормами позитивного права» [12], [110, с. 98].

Не поддерживая данную точку зрения, Т. А. Солодовниченко указывает, что если «определенный вариант поведения разрешен, это не должно означать, что он невозможен, также как и возможное поведение (т.е. субъективное юридическое право) должно быть разрешено, в противном случае оно является запрещенным. Кроме того, поскольку частные субъективные юридические права тоже могут нуждаться в обеспечительной деятельности государства, в первую очередь в защите, полагаем, что и частные, и публичные субъективные юридические права являются гарантированными государством мерами возможного поведения» [112, с. 51]. Исходя из этого Т. А. Солодовниченко сформулировал следующее определение публичного субъективного права: «Публичное субъективное юридическое право — это мера возможного поведения, реализуемая в общих (публичных) интересах наряду с возможным личным интересом носителя субъективного юридического права» [112, с. 52].

Некоторые ученые указывают, что «перечень прав налогоплательщиков, указанных в НК РФ, не является закрытым, т. е. он не ограничен НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах. Например, налоговым законом субъекта РФ налогоплательщикам могут быть предоставлены

другие права» [46, с. 275] и дают следующее определение субъективному налоговому праву - «субъективное налоговое право представляет собой вид и меру возможного поведения субъектов налогового права» [46, с. 275].

Е. К. Варийчук конкретизирует, что, кроме этого, субъективные права субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений обеспечиваются юридическими обязанностями налоговых органов и подлежат защите государством [13].

А. В. Красюков, в целом соглашаясь с данным определением, дополняет, что оно «не учитывает, что субъективное право налогоплательщика всегда возникает в процессе исполнения обязанности по уплате налога и, тем самым, является производным от него» [38]. Автор подчеркивает первичность обязанностей в сфере налоговых правоотношений: «Субъективное право в налоговом обязательстве может быть реализовано исключительно за счет исполнения (добровольного и принудительного) обязанности, а надлежащее исполнение обязанности с необходимостью приводит к осуществлению субъективного права» [37].

А. О. Якушев в своем исследовании наделяет субъективное налоговое право следующими основными правомочиями: «правомочие определенного действия или бездействия субъекта; правомочие субъекта требовать от иных участников правоотношения не препятствовать действиям субъекта; правомочие субъекта осуществлять защиту своего права как самостоятельно, так и путем обращения к государству; правомочие субъекта извлекать из своего права определенные социальные и имущественные блага» [128].

На основе данного утверждения, проанализируем, например право субъекта предпринимательской деятельности на применение специальных налоговых режимов, которые подразумевают освобождение от уплаты некоторых налогов. Каждый налогоплательщик, соответствующий определенным критериям и при соблюдении определенных условий, закрепленным в налоговом кодексе, вправе применять или не применять «льготную» систему налогообложения. Никто не вправе препятствовать налогоплательщику как в

переходе на выбранную им систему налогообложения, так и в отказе от нее. Налогоплательщик вправе обжаловать действия должностных лиц налогового органа, при отказе в применении специального налогового режима. И, наконец, при выборе системы налогообложения, налогоплательщик стремится к сокращению налоговой нагрузки и уменьшению объема налоговой отчетности, тем самым создает для себя определенные социальные и имущественные блага.

Исследователями в сфере налогообложения предлагается множество различных классификаций прав налогоплательщиков.

С. С. Тропская предлагает различать права налогоплательщиков по области налоговых правоотношений, в которой они осуществляются и выделяет следующие права: «в сфере исполнения обязанностей по уплате налога; в сфере налогового контроля; в сфере привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах; в сфере обжалования неправомерных действий (бездействия) и актов уполномоченных органов и их должностных лиц» [115, с. 15].

Д. В. Винницкий предлагает классификацию прав, основанную на характере их связи с обязанностью по уплате налогов. Он выделяет организационные и организационно-имущественные права налогоплательщика [17, с. 121].

А. В. Красюков считает, что права налогоплательщиков можно разделить на безусловные и относительные. «Безусловными правами налогоплательщик пользуется по своему усмотрению, а фискальные органы обязаны не препятствовать в этом. Относительными правами налогоплательщик может воспользоваться лишь при определенных обстоятельствах, предусмотренных законом, на основании правоприменительного акта» [38]. При этом автор указывает, что даже при реализации тех прав налогоплательщика, которые относятся к безусловным «от налоговых органов требуется совершение определенных действий и составление письменных документов. Например, право

на получение информации может быть реализовано лишь посредством получения письменного ответа из налогового органа» [38].

По способу закрепления прав субъектов предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений можно выделить следующие группы:

- права, которые непосредственно закреплены в налоговом законодательстве;
- права, которые закреплены через обязанности налоговых органов;
- права, закрепленные в нормах закона, которые не содержат прямого указания на права и обязанности налогоплательщиков, но тем не менее их толкование позволяет сделать вывод о наличии определенных прав и обязанностей у субъектов налоговых правоотношений.

Перечень прав субъектов налоговых правоотношений закреплен в ст. 21 НК РФ [49]. Данные права можно разделить на несколько групп. К первой группе отнесем права в сфере информации.

Налоговое законодательство устанавливает право налогоплательщика на получение информации для полного, правильного и своевременного выполнения обязанностей и наиболее эффективной защиты своих прав и законных интересов в сфере налогообложения. Данные права налогоплательщиков изложены в подп. 1 и 2 п. 1 ст. 21 НК РФ [49].

Праву на получение информации корреспондирует обязанность налоговых органов, закрепленная в ст. 32 НК РФ бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения [49].

Подп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ закрепляет право налогоплательщика получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований - по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах [49].

Право на получение информации и письменных разъяснений соответствует, во-первых, принципу эффективности налогообложения, так как услуга предоставляется государственными органами на бесплатной основе, что позволяет субъекту предпринимательской деятельности уменьшить свои расходы на услуги специалистов в области консультирования, на приобретение справочных материалов по налогообложению и электронных информационных баз.

Во-вторых, данное право соответствует принципу справедливости налогообложения. Если налогоплательщик привлекается к ответственности за совершение налогового правонарушения, то согласно подп. 3 п. 1 ст. 111 части первой НК РФ, он не будет признан виновным если действовал, руководствуясь письменными разъяснениями уполномоченных органов. Данная позиция неоднократно выражалась в постановлениях арбитражных судов [77],[82],[79].

Также и то, что ответ на запрос налогоплательщика о применении законодательства не был получен от государственного органа, или ответ на запрос был дан не по существу вопроса, может являться дополнительным фактором для признания последующего решения налогового органа по проверке недействительным [56].

В-третьих, право на получение информации и письменных разъяснений соответствует принципу определенности условий налогообложения, так как

данное право помогает налогоплательщику внести ясность и устранить сомнения в вопросах применения налогового законодательства.

Так как обязанность информировать налогоплательщиков возложена не только на налоговые органы, но и на Минфин России и финансовые органы субъектов РФ, и в силу того, что полномочия данных органов в вопросах предоставления информации разграничены в достаточно общей форме, возможно возникновение ситуаций, когда позиции указанных субъектов могут противоречить друг другу, что может привести к правовой неопределённости по тем или иным вопросам [37].

Также, следует отметить, что Налоговый кодекс содержит в себе только норму, устанавливающую право налогоплательщика на получение информации, но при этом в нем не оговорено, какой орган и в каком порядке должен разработать соответствующий регламент по порядку предоставления информации.

Для более качественного исполнения налоговыми органами обязанности по информированию налогоплательщиков приказом ФНС России от 8 июля 2019 года был утвержден новый Административный регламент ФНС России по исполнению государственной функции по бесплатному информированию. В нем закреплены стандарты предоставления государственной услуги по информированию, описан порядок действий налоговых органов, установлены сроки исполнения информационных услуг, указаны основания для отказа в предоставлении услуги, а также формы контроля и порядок обжалования действий (бездействия) налогового органа [100].

Полномочия Минфина России, финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по предоставлению письменных разъяснений налогоплательщикам по вопросам применения законодательства о налогах и сборах закреплены в ст. 34.2 НК РФ [49]. Полномочия данных органов распределяются следующим образом: Минфин предоставляет разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а финансовые органы субъектов Российской Феде-

рации и муниципальных образований соответственно дают разъяснения о законодательстве субъектов Российской Федерации, нормативных правовых актах муниципальных образований и местных налогах и сборах.

При этом в Налоговом кодексе определен только срок, в течении которого налогоплательщику предоставляется письменное разъяснение государственного органа, но не указан порядок предоставления услуги по разъяснению законодательства о налогах и сборах. Более детально порядок действий Минфина России при ответах на обращения налогоплательщиков прописан в Регламенте Министерства финансов Российской Федерации (утвержден приказом Минфина России от 14.09.2018 № 194-н) [99].

Финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальные образования самостоятельно разрабатывают регламент по даче письменных разъяснений налогоплательщикам в порядке, определяемом Федеральным законом от 27.07.2010 N 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг» [119]. Однако, отсутствие в Налоговом кодексе информации о том, какой орган и в каком порядке должен разработать соответствующий регламент, приводит к незаконному бездействию государственных органов, которое выражается в непринятии мер по разработке и утверждению правовых актов, регламентирующих предоставление услуги по даче письменных разъяснений налогоплательщикам, чем нарушаются права и законные интересы субъектов предпринимательской деятельности [83], [59].

Федеральным законом от 29 июня 2004 г. № 58-ФЗ [118] в статью 32 НК РФ были внесены изменения, согласно которым из числа обязанностей налоговых органов по отношению к налогоплательщикам исключена обязанность по проведению разъяснительной работы, как это было предусмотрено ранее. На данный момент инспекции только информируют по вопросам налогообложения. Разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах налогоплательщик вправе получать от Минфина России и финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных об-

разований. Кроме этого, к обязанностям налоговых и финансовых органов не относится консультирование, оценка конкретных хозяйственных ситуаций, экспертиза документов. Вместе с тем смысловые отличия информирования, разъяснения и консультирования не всегда различимы для налогоплательщика.

Так как формулировка подп. 1 и 2 п. 1 ст. 21 НК РФ содержит в себе неопределенность, что создает вероятность неисполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате налогов и сборов, а также нарушения законных прав и интересов налогоплательщиков, считаем необходимым закрепление в Налоговом Кодексе более определенного разграничения полномочий государственных органов в вопросах информирования и предоставления разъяснений налогоплательщикам, а также более детальное закрепление порядка исполнения государственной функции по предоставлению письменных разъяснений финансовыми органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

К правам в сфере информации можно также отнести право налогоплательщика на соблюдение и сохранение налоговой тайны (подп. 13 п. 1 ст. 21 НК) [49]. Этому праву «корреспондирует соответствующая обязанность всех подразделений системы налоговых органов, а также органов, допущенных к ней согласно ст. 102 НК (органов внутренних дел, следственных органов, органов государственных внебюджетных фондов и таможенных органов); налоговая тайна действует для всех без исключения видов налогов (федеральных, региональных и местных) и всех специальных налоговых режимов» [114, с. 86].

Следующая группа прав – права, возникающие при исполнении обязанности по уплате налогов. Сюда можно отнести права, перечисленные в пп. 3-5, п.1 ст. 21 НК РФ [49]. К ним относятся: право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах; право получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;

право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов; право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов; право на осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам [49]. Данные права позволяют субъекту предпринимательской деятельности снизить налоговую нагрузку (применение налоговых льгот) и оптимизировать сроки исполнения налоговых обязательств. Из данной группы прав значительное число налоговых споров возникает по вопросам применения налоговых льгот.

П. 1 ст. 56 НК РФ определяет налоговые льготы как предоставляемую отдельным категориям налогоплательщиков возможность уплачивать налоги в меньшем размере или освобождение от уплаты налога. Пунктом 2. ст. 56 НК РФ определено, что использование льгот является правом, а не обязанностью налогоплательщика [49].

Как справедливо заметила Р. В. Ровнейко «предоставление налоговых льгот всегда связано с сокращением доходной части бюджета и, следовательно, с уменьшением тех финансовых ресурсов, которые могут быть направлены на покрытие расходов бюджета соответствующего уровня. В сложившейся ситуации, налоговые льготы иногда называют «налоговые расходы», поскольку налоговая льгота считается неэффективной в соотношении степени ее полезности для получателя относительно с теми потерями, которые несет бюджет, недополучая определенный доход» [106]. Таким образом, для государственного бюджета предоставление налоговых льгот оборачивается недополучением значительной части доходов, что приводит к возникновению большого количества досудебных и судебных споров.

В большинстве споров налоговыми органами оспаривается соответствие субъекта предпринимательской деятельности критериям, выполнение которых необходимо для получения налоговых послаблений. Данные споры могут быть вызваны недостаточной определенностью установленных ограничений. Так, например, условия для освобождения от уплаты НДС перечис-

лены в ст. 145 НК РФ. К ним, в том числе, относится предельный объем выручки, установленный п. 1 данной статьи, а также обязанность подать в налоговый орган уведомление и документы, подтверждающие право на применение льготы [49]. При этом не определено, каким образом рассчитывается выручка: по правилам бухгалтерского или налогового учета; кассовым методом или методом начисления; включаются ли в выручку суммы от операций, которые не подлежат обложению НДС; можно ли получить льготу, если организация применяет специальные режимы налогообложения; возможно ли освобождение от НДС, если уведомление и необходимые документы представлены позже установленного срока. По некоторым из этих вопросов у контролирующих органов на данный момент не сложилось единого мнения, и решение зависит от позиции суда [76], [103], [69],[97].

Также причиной обращения в суд может стать формальный подход налоговых органов к применению налоговой льготы. В качестве примера можно привести дело № А76-19061/2020 ООО «Праймен». Налоговый орган отказал обществу в применении региональной льготы по налогу на имущество организаций из-за недоимки по транспортному налогу в размере 3 руб. Действительно, законом Челябинской области от 25.11.2016 № 449-30 «О налоге на имущество организаций» установлено, что для применения льготы по налогу на имущество у организаций не должно быть недоимки по налогам, сборам и страховым взносам [27]. Но суд, учитывая, что недоимка возникла из-за ошибки технического характера, а так же то, что ошибка была исправлена, а недоимка уплачена в короткие сроки, признал, что налогоплательщик добросовестно исполняет свои налоговые обязанности, а значит лишение его права на налоговую льготу противоречит экономическому смыслу рассматриваемого льготирования, целью которого является поддержка малого и среднего предпринимательства, путем уменьшения налогового бремени и стимулирование инвестиционной деятельности [79].

Таким образом, для защиты прав налогоплательщика на применение льгот необходимо внести в налоговое законодательство большую ясность в

определение тех критериев, выполнение которых необходимо для получения налоговых послаблений, а также исключить формальный подход налоговых и судебных органов к обстоятельствам, определяющим право на получение налоговых льгот.

Также в отдельную группу можно выделить права налогоплательщика в сфере налогового контроля. Сюда можно отнести права перечисленные в п. 7-11, 15 ст. 21 НК РФ – это право представлять пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок; право присутствовать при проведении выездной налоговой проверки; право получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов; право требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах; право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов; право на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки [49].

При проведении мероприятий налогового контроля налоговые органы часто допускают нарушения, которые ущемляют права налогоплательщика. Несоблюдение должностными лицами контролирующих органов существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, может служить основанием для отмены вынесенного решения. К таким существенным условиям согласно п. 14 ст. 101 НК РФ относятся, например, обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения [49].

Ситуация, когда налогоплательщик не имеет возможности участвовать в рассмотрении материалов налоговой проверки и предоставлять свои объяснения может сложиться в том случае, когда должностные лица организации не были уведомлены надлежащим образом о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки. Так, например, суд встал на сторону налогоплательщика в том случае, когда уведомление о рассмотрении материалов

налоговой проверки было направлено налогоплательщику слишком поздно, менее чем за шесть дней до срока рассмотрения материалов проверки. Почта не успела вручить организации письмо до указанной даты, и, налогоплательщик был лишен возможности участвовать в рассмотрении материалов дополнительных мероприятий налогового контроля и возможности давать объяснения. Учитывая вышеизложенное, суды пришли к выводу, что налоговым органом были нарушены существенные условия процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, что привело к признанию недействительным решения налогового органа о доначислении налогоплательщику около одного миллиона рублей налогов, пеней и штрафов (дело №А12-13646/2017) [73].

К положительными примерами для налогоплательщиков при обращении в суд в случае нарушения налоговыми органами процедуры рассмотрения актов и материалов налоговой проверки можно также отнести дело № А49-9006/2017 (налоговый орган не допустил к рассмотрению материалов проверки представителя индивидуального предпринимателя по «общей» доверенности) [74]; дело № А54-2952/2013 (уведомление было направлено представителю, у которого закончился срок действия доверенности) [81]; дело № А49-9455/2017 (компания не вручили копии документов, относящихся к предмету проверки) [92]; дело №А51-24/2019 (извещение было направлено заказным письмом национальной почтовой службой «Байкал», а не «Почтой России») [68].

К правам, гарантирующим соблюдение законодательства государственными органами при взимании налогов, можно отнести права перечисленные в п.12 и п.14 ст. 21 НК РФ [38]. К данным правам относится право на обжалование в установленном порядке актов налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц, а также право на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц. Следует отметить, что за 2020 год арбитражными судами

субъектов РФ было рассмотрено 32 дела о возмещении убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц на общую сумму 220,6 млн. руб. , из них решено в пользу налогоплательщиков 7 дел на общую сумму 97 тыс. руб. При этом за этот же период арбитражными судами было удовлетворено 2425 исков об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц. Согласно статистике, только 1 налогоплательщик из 76 после отмены решения налогового органа обратился в суд за взысканием причиненных ему убытков [109].

Неблагоприятная судебная практика стала причиной распространения в предпринимательской среде мнения о нецелесообразности данного шага, что объясняет низкую долю обращений в суды. Правоведы считают, что «одной из правовых позиций, закрепившихся в последние годы в такой отрицательной практике, является отнесение расходов истца, понесенных в связи с обжалованием действий и решений налоговых органов, к обычной хозяйственной деятельности в качестве основания для отказа в возмещении убытков» [9].

В судебных актах по искам о взыскании причиненных налоговыми органами убытков зачастую можно встретить формулировки следующего характера: «Деятельность истца по обжалованию решений налогового органа на досудебной стадии является обычной хозяйственной деятельностью и связана с предпринимательским риском несения расходов, в связи с чем понесенные истцом расходы на досудебной стадии спора не могут быть отнесены к убыткам истца» [105]. Но разве отнесение деятельности общества к обычной может привести, например, к недоказанности размера убытков или отсутствию вины причинителя вреда? Таким образом, «складывается парадоксальная ситуация: в качестве основания для отказа в возмещении убытков суды руководствуются правовой конструкцией, вообще не имеющей никакого отношения к убыткам» [9]. Подобная практика находит отражение в актах

арбитражных судов различных субъектов РФ, в том числе в судах апелляционной и кассационной инстанции.

По итогам исследования, проведенного в настоящем параграфе, можно сделать вывод, что неопределенность норм налогового законодательства, стремление фискальных органов к ужесточению налогового контроля и к излишнему вмешательству в деятельность субъекта предпринимательской деятельности, приводят к постоянным нарушениям прав налогоплательщика, а также к уменьшению их объема путем законодательного урегулирования и изменения правоприменительной практики. В сложившейся ситуации налогоплательщик должен принимать активные действия для пресечения нарушения его прав в области налоговых правоотношений, восстановления нарушенных прав и устранения угрозы их нарушения путем обращения в вышестоящие налоговые органы и судебные органы.

Глава 2 Гарантии и средства защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений

2.1 Основные гарантии защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений

В понятие защиты прав субъектов предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений входит правовая возможность реализации системы законодательных гарантий, (положений Конституции и других НПА РФ), которые направлены на обеспечение прав налогоплательщиков.

Термин «гарантии защиты» упоминается в п. 5 ст. 3 НК РФ, при этом данный пункт не раскрывает его содержания [49].

В теории и практике правоприменения понятие «гарантий защиты» трактуется достаточно широко, что затрудняет его формулировку и приводит к формированию множества точек зрения на его правовые характеристики.

Наиболее распространенным является определение гарантий как совокупности условий и средств, обеспечивающих реализацию и защиту того или иного права.

Л. А. Нудненко указывает, что под гарантиями принято понимать условия и средства, обеспечивающие фактическую реализацию и всестороннюю охрану прав и свобод человека и гражданина. При этом она отмечает, что условия – «это политико-правовой режим, обстановка, в которой осуществляются конституционные права, свободы, исполняются обязанности». [52, с. 54] Средства же представляют собой правовой механизм, при помощи которого происходит реализация права или его защита и восстановление.

Н. В. Витрук юридические гарантии охраны и защиты прав определяет как «юридические средства профилактики (предупреждения) нарушений прав и свобод, а также установленные законом юридические способы и сред-

ства восстановления нарушенных прав и свобод и привлечения к юридической ответственности лиц, виновных в такого рода правонарушениях» [19].

Некоторые ученые включают в определение гарантий прав кроме условий и средств и другие элементы. Так А.А. Югов полагает, что «под гарантиями в широком смысле содержания этого юридического феномена понимаются не только условия и средства реализации прав и свобод, но и отдельные субъективные права участников правовой жизни» [126], так как «в действительности многие из гарантий по своей юридической сущности представляют собой меру возможного поведения». [126] Однако при этом автор считает неверным ставить знак равенства между всеми субъективными правами, с одной стороны, и гарантиями, с другой стороны, так как в отличие от субъективных прав «гарантии не создают новой материальной формы жизнедеятельности, а представляют собой правовую форму, которая обеспечивает реализацию требований и предписаний, содержащихся в нормах, которые устанавливают субъективные права участников правоотношения» [126].

Учитывая вышеизложенные точки зрения, под гарантиями защиты прав субъекта предпринимательской деятельности можно понимать закрепленный в законодательстве свод правил, обеспечивающий фактическую реализацию и всестороннюю охрану законных прав налогоплательщика.

В качестве универсальных гарантий защиты прав налогоплательщика могут выступать принципы налогового права.

В. В. Ершов отмечает, что принципы права являются «действительными (действующими) средствами правового регулирования общественных отношений, важнейшими и первичными элементами единой, развивающейся и многоуровневой системы форм национального и (или) международного права, реализующимися в государстве, в соответствии с которыми система форм права может эффективно существовать в настоящее время и должна научно обосновано развиваться в будущем» [26, с. 310].

Принципы права имеют важнейшее значение в регулировании защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых право-

отношений. Конституционный Суд РФ в Постановлении от 21.03.1997 № 5-П указал, что «общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации» [85].

Н.А. Козлов предлагает разделение универсальных правовых гарантий защиты прав налогоплательщиков на следующие типы:

- гарантии, закрепленные в Конституции Российской Федерации; гарантии содержащиеся в Налоговом кодексе РФ;
- гарантии выработанные и «утвержденные» практикой правореализации в сфере налогообложения [32, с. 154].

К гарантиям защиты прав налогоплательщика, которые содержатся в Конституции Российской Федерации можно отнести принцип экономической свободы.

В Российской Федерации гарантируются единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности (п. 1 ст.8). Каждый имеет право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (п.1 ст 34) [34].

Согласно этому принципу, субъект предпринимательской деятельности вправе самостоятельно определить вид экономической деятельности, которую он будет осуществлять и при осуществлении данной деятельности свободно пользоваться своими материальными и интеллектуальными ресурсами.

Важное значение для формирования представления о правовой сущности принципа экономической свободы имеет анализ решений Конституционного Суда РФ, как высшего судебного органа конституционного контроля. В своем Постановлении от 9 апреля 2020 года № 16-П Суд указывает на свободу экономической деятельности как одну из основ конституционного строя :

«Принципом экономической свободы predeterminedены правомочия, составляющие содержание конституционно гарантируемого права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности» [91].

При этом законодатель при регулировании предпринимательской деятельности, учитывая ее рисковый характер и большую вероятность нарушений прав других участников такой деятельности, правомочен определять условия занятия ею «в целях согласования частной экономической инициативы с потребностями других лиц и общества в целом» [91].

Развивая конституционные положения суд указывает на допустимость ограничения гражданских прав только на основании федерального закона [89], а также на то, что «возможные ограничения федеральным законом свободы предпринимательской деятельности и свободы договоров должны отвечать требованиям справедливости, быть адекватными, пропорциональными, соразмерными и необходимыми для защиты основных конституционных ценностей, в том числе прав и законных интересов других лиц, а государственное вмешательство - обеспечивать частное и публичное начала в сфере экономической деятельности» [89].

Также, можно отметить позицию Конституционного Суда, которая закрепляет принцип свободы договора, как одну из составляющих принципа экономической свободы: «из смысла статей 8 (часть 1) и 34 (часть 2) Конституции Российской Федерации вытекает признание свободы договора как одной из гарантируемых государством свобод человека и гражданина. Отраженный в пункте 1 статьи 421 ГК Российской Федерации принцип свободы договора относится к основным началам гражданского законодательства» [63].

Таким образом, свобода экономической деятельности представляет собой основополагающий принцип, закрепленный в Конституции Российской Федерации. На основе этого принципа хозяйствующие субъекты получают возможность осуществлять предпринимательскую деятельность.

Изучение правоприменительной практики показывает, что права на свободу осуществления экономической деятельности достаточно часто нарушаются в сфере налоговых правоотношений.

Например, в деле № А49-4003/2020 ЗАО ПФ «Пекоф», акционерное общество обратилось в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении налогов, пени и штрафов по налогу на прибыль, НДС и налогу на имущество. Инспекция усмотрела в деятельности общества создание искусственной схемы «дробления» и обвинила в создании формально раздробленной структуры, состоящей из нескольких взаимозависимых юридических лиц, которая «прикрывала фактическую деятельность одного налогоплательщика - ЗАО ПФ «Пекоф» с целью незаконного снижения налогов. Суд, поддержав доводы общества, и, ссылаясь на ст.8 Конституции Российской Федерации указал, что организация имеет право самостоятельно определять способы ведения предпринимательской деятельности, а налоговые органы не вправе решать, каким именно образом организация должна достигать определенных производственных результатов с наименьшими затратами. К функциям инспекции относится только контроль за соблюдением налогового законодательства [93].

При аналогичных обстоятельствах, не позволяя налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиками расходы с позиции их экономической целесообразности, рациональности и эффективности, суды удовлетворили искивые требования налогоплательщиков в делах № А12-5142/2020, № А19-27765/2019, № А40-118073/19-108-1922 [102], [98], [104].

Верховный суд РФ также неоднократно указывал на право хозяйствующих субъектов самостоятельно определять способы достижения результатов от предпринимательской деятельности и на недопустимость выхода налоговых органов за рамки своей компетенции в оценке целесообразности действий налогоплательщика [57], [58], [60].

Из вышесказанного можно сделать вывод, что так как налогоплательщик осуществляет финансово-хозяйственную деятельности самостоятельно

на свой страх и риск, ее целесообразность, рациональность и эффективность вправе оценивать лишь сам хозяйствующий субъект. Предпринимательская деятельность в силу своего рискового характера не позволяет объективно определить наличие в ней деловых просчетов [51]. Таким образом, названный конституционный принцип не только задекларирован, но и закреплён правоприменительной практикой.

К гарантиям защиты прав налогоплательщика, которые содержатся в Конституции Российской Федерации можно также отнести положения ст. 57: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют» [34].

Из обязанности налогоплательщика платить законно установленные налоги вытекает право не быть принужденным к уплате налогов, которые не соответствуют критерию законности, закреплённому в данной статье Конституции РФ. Таким образом налоговые органы не в праве требовать от субъекта предпринимательской деятельности уплаты налогов в сумме большей, чем установлено законом.

Конституционный Суд РФ при определении соответствия установленных механизмов регулирования налогообложения нормам Конституции РФ, полно и всесторонне изучает обстоятельства, имеющие значение для определения действительного размера налога, подлежащего к уплате [62], [64], [65]. В качестве механизма, обеспечивающего выполнение обязанности налогоплательщика по уплате законно установленных налогов, используется система мер налогового контроля, которая реализуется уполномоченными налоговыми органами.

Таким образом, Конституционный Суд РФ определяет роль налогового органа не только в обеспечении интересов государства, но и в принятии мер, направленных на защиту налогоплательщика от возможной уплаты налога в сумме большей, чем установлено законом. Налоговый орган должен принять

исчерпывающие меры, направленные на определение действительного размера налогового обязательства.

Принцип права «закон обратной силы не имеет» признается в качестве юридической аксиомы, сформировавшейся в ходе эволюции воззрений на право и воспринятой в качестве стандарта правовыми системами современных государств [14].

Обратную силу закона можно определить как реализацию положений, закрепленных нормативным актом, применительно к отношениям, которые возникли до его вступления в юридическую силу.

Развивая положения Конституции РФ, Налоговый кодекс РФ предусматривает три варианта действия нормативных правовых актов во времени. Запрет обратной силы – в соответствии с п.2 ст. 5 НК РФ акты законодательства, которые ухудшают положение налогоплательщика, например устанавливают новые налоги, повышают налоговые ставки, устанавливают или отягчают ответственность за нарушение налогового законодательства, обратной силы не имеют [49].

Обязательная обратная сила – в соответствии с п. 3 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу [49].

Возможная обратная сила – в силу п. 4 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги, снижающие налоговые ставки, устраняющие обязанности налогоплательщиков, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это [49].

Вопрос об обратной силе законов в налоговой сфере неоднократно рассматривался Конституционным Судом РФ. Например, в Постановлении №1-П от 21 января 2010 г., суд, исходя из конституционного принципа недопустимости придания обратной силы закону, впервые указал, что постановле-

ние Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации или постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, содержащее разъяснение нормы права, которое ухудшает положение налогоплательщика, по сравнению с толкованием, ранее устоявшимся в судебной практике, не может иметь обратную силу, «поскольку, в силу статей 54 и 57 Конституции Российской Федерации, недопустимо придание обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков» [86].

В Постановлении №17-П от 02.07.2013 г., суд, рассматривая вопрос о конституционности положений п. 1 ст. 5 НК РФ по жалобе ОАО «Омск-машина» на решение налоговой инспекции, которая отказала обществу в уменьшении сумм земельного налога, делает ряд важных для налогоплательщика замечаний: о необходимости определения законодателем разумного срока, по истечении которого возникает обязанность платить налоги и сборы; о недопустимости внезапного характера затрат на уплату налогов; о нарушении конституционных принципов при изменении налоговых правил до истечения разумного срока опубликования правового акта, которым вносятся изменения в налоговое законодательство. И в заключении делает вывод о том, что гарантии, предусмотренные ст. 57 Конституции Российской Федерации не зависят от формально-отраслевой принадлежности, а распространяются на все отношения по установлению налогов [87].

К гарантиям защиты прав налогоплательщиков, которые закреплены в Налоговом Кодексе РФ можно отнести положения указанные в статье 3 НК РФ. Они развивают основные положения Конституции Российской Федерации [49].

Принцип всеобщности - каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Данный принцип развивает в налоговом законодательстве положения ст. 57 Конституции Российской Федерации.

Принцип равного налогового бремени - Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность нало-

гоплательщика к уплате налога (п. 1 ст. 3 НК РФ). Данный принцип представляет собой развитие в налоговом Законодательстве положений части 2 ст. 6, ст. 19 Конституции Российской Федерации (принцип равенства перед Законом и судом).

С точки зрения реализации принципа равенства налогообложения представляет интерес Постановление КС РФ от 06.06.2019 г. № 22-П, в котором суд указал, что при применении патентной системы налогообложения при осуществлении деятельности по сдаче в аренду помещений, в виду отсутствия в региональном законодательстве понятия «обособленный объект», налогоплательщик вправе понимать под обособленным объектом объект недвижимости, а их количество определять по количеству свидетельств о государственной регистрации права собственности, а не исходя из количества заключенных договоров аренды. Суд признал, что «что отсутствие в региональном законодательстве о ПСН критериев к определению возможного к получению годового дохода не только свидетельствует о пробеле в правовом регулировании, но и с учетом правоприменительной практики его восполнения, влечет нарушение принципов равенства налогообложения и экономического основания налога» [90].

Также КС РФ дал универсальное предписание региональным законодателям внести соответствующие изменения в акты, регулирующие применение ПСН, тем самым фактически дополнил правовой механизм регулирования патентной системы налогообложения [90].

Принцип недискриминационного характера налогов и сборов - налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев (п. 2 ст. 3 НК РФ) [49]. Этот принцип вытекает из норм ч. 2 ст. 8, ст. 19 Конституции РФ [34].

Принцип экономической обоснованности - Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих кон-

ституционных прав (п.3 ст. 3 НК РФ) Размеры налогов определяются не произвольно, а на основе установленных законодательством налоговых ставок и налоговой базы, которая имеет стоимостную или количественную характеристику [49].

В связи с этим принципом в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 30.06.2015 N 28 указано, что «суд на основании имеющихся в деле доказательств вправе установить рыночную стоимость в ином размере, чем указано в заявлении об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости, в том числе при наличии возражений заявителя относительно представленных доказательств об иной рыночной стоимости объекта недвижимости» [95].

Также применение данного принципа можно увидеть в Определении Верховного Суда РФ от 30.07.2015 N 305-КГ15-3206 по делу А40-140893/2013, где суд указал, что «перевозка собственных пассажиров и пассажиров партнера на международных авиалиниях должна иметь одинаковые налоговые последствия в виде обложения налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов» [54] , так как если хозяйственные операции одинаковы по своему содержанию, то налоговая ставка не должна определяться исходя из того на чем бланке оформлен билет [54].

Принцип единой налоговой политики Российской Федерации - не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации. (п. 4 ст. 3 НК РФ) [49]. Данный принцип представляет собой развитие в налоговом законодательстве положений, установленных ч. 1 ст. 8 Конституции Российской Федерации (принцип единства экономического пространства) [34]. Указанный принцип реализуется путем централизации российской налоговой системы.

Принцип законности - ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотр-

ренные НК РФ, либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. (п. 5 ст. 3 НК РФ) [49].

Принцип определенности - при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения (п. 6 ст. 3 НК РФ) [49]. Налогоплательщику должны быть понятны положения, сформулированные в актах налогового законодательства, чтобы точно знать какие налоги и в каком размере он обязан уплачивать.

Принцип презумпции правоты налогоплательщика - все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ) [49]. Применение данного принципа можно увидеть в апелляционном определении Верховного суда РФ от 02.10.2019 г. № 5-АПА19-131: акционерное общество обратилось в суд с исковым заявлением о неправомерном включении принадлежащих ему зданий в перечень объектов, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, что привело к уплате истцом налога на имущество в завышенном размере. Верховный суд постановил, что местные власти не вправе включать здание в данный перечень, если объект недвижимости не попадает под критерии изложенные в ст. 378 НК РФ и ст. 1.1 закона г. Москвы «О налоге на имущество» [6]. «Учитывая положения пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающего, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, суд справедливо пришёл к выводу о необоснованном включении в Перечень зданий с кадастровыми но-мерами 77:03:0003013:3801, 77:03:0003014:1078 по виду разрешённого использования земельного участка» [6].

К аналогичным выводам пришел Верховный Суд РФ и в Апелляционном определении № 46-АПА19-19 от 20.09.2019 г.: налоговая инспекция не представила доказательств, которые позволяли бы с достоверностью установить, что нежилое помещение использовалось в качестве офиса, торгового объекта или объекта общественного питания и бытового обслуживания. Фак-

тическое обследование здания налоговой инспекцией не проводилось. Руководствуясь п. 7 ст. 3 НК РФ, суд определил исключить спорный объект из перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость для целей налогообложения [5].

Правовые гарантии играют очень важную роль в системе защиты прав налогоплательщика. Они защищают права налогоплательщика, даже в тех случаях, когда действия налогового органа формально соответствуют требованиям Налогового кодекса РФ. В практической деятельности гарантии тесно связаны со средствами защиты. Правовые гарантии защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений вытекают из общеправовых гарантий. Они содержат ограничения и принципы, обеспечивающие превентивную функцию защиты от незаконных действий контролирующих органов, а также обеспечивают стабильность налоговых правоотношений.

2.2 Основные средства защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений

Действующие нормативно-правовые акты не содержат определения или перечня средств защиты прав, что приводит к существованию достаточно разнообразных определений данного элемента механизма защиты в научной литературе.

С общетеоретической точки зрения правовые средства можно определить как «правовые явления, выражающиеся в инструментах (установлениях) и деяниях (технологии), с помощью которых удовлетворяются интересы субъектов права, обеспечивается достижение социально полезных целей» [4, с. 275].

С.С. Алексеев определяет правовые средства как «объективированные субстанциональные правовые явления, обладающие фиксированными свойствами, которые позволяют реализовать потенциал права, его силу» [3, с. 349].

Ю.Н. Андреев указывает, что к средствам гражданско-правовой защиты субъективных гражданских прав в узком смысле «прежде всего следует отнести охранительные гражданско-правовые нормы (соответствующие им процессуальные нормы об иске, жалобах, заявлениях, решениях и т. п.), охранительные гражданские правоотношения, фактические и юридические действия субъектов защиты (акты реализации прав), правоприменительные акты» [4, с. 279].

М.А. Рожкова в своей работе понятие «средство защиты права» определяет как «прием» - некоторое юридическое действие, совершенное по определенным правилам [108, с. 121], а также предлагает отнести к средствам правовой защиты соглашения об установлении некоторых способов обеспечения исполнения обязательств, таких как:

- соглашение о залоге (ст. 339 ГК РФ);
- соглашение о неустойке (ст. 331 ГК РФ);
- соглашение о задатке (ст. 380 ГК РФ) [101, с.175].

А.В. Незнамов отмечает, что «при изучении и определении сущности понятия «средство защиты права» в российской правовой науке господствует так называемый «инструментальный подход». В рамках данного подхода, первоначально выработанного в общей теории права, под «средствами защиты гражданских прав» понимается некоторое орудие, с одной стороны, обособленное по отношению к субъекту и доступное для его использования, а с другой - опосредующее некоторую деятельность, что весьма близко к нормативному (с точки зрения русского языка) значению слова средство» [50].

Таким образом, опираясь на мнение большинства авторов, будем понимать под средствами защиты субъективных прав налогоплательщика сово-

купность используемых инструментов и приемов, направленных на достижение результата при осуществлении защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений.

Н.А. Козлов относит к одним из основных средств защиты налогоплательщика в ходе налогового контроля налоговую жалобу и возражения на акт проверки [32, с. 80].

Определение налоговой жалобы закреплено в п. 1 ст. 138 НК РФ – под жалобой понимается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование вступивших в силу актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права [49]. Предметом обжалования апелляционной жалобы является обжалование не вступившего в силу решения налогового органа.

Жалоба и апелляционная жалоба применяются в рамках юрисдикционной формы защиты, то есть обеспечены силой принуждения государства.

Оба вида жалобы используются при досудебном способе разрешения налоговых споров. Согласно п. 2 ст. 138 НК РФ акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган [49].

Именно в связи с применением с 01.01.2014 года обязательного досудебного порядка разрешения налоговых споров, который был введен федеральным законом от 02.07.2013 года № 153-ФЗ [120], было снижено количество судебных исков, так как большинство налоговых споров разрешалось на этапе административного обжалования.

Согласно справке о работе с обращениями граждан и запросами пользователей информацией в центральном аппарате Федеральной налоговой службы в 2021 году было принято 3335 обращений граждан по вопросам об-

жалования решений налоговых органов и должностных лиц, что составило 8 процентов от общего количества обращений граждан. [113].

Жалобу можно предоставить в письменном виде непосредственно в налоговый орган, можно направить почтой или в электронной форме по каналам ТКС или через личный кабинет налогоплательщика. Формат и порядок подачи жалобы в электронном виде утвержден Приказом ФНС РФ от 20.12.2019 № ММВ-7-9/645@ [101].

Для совершенствования информационного взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками Федеральной налоговой службой создан интернет-сервис «Узнать о жалобе». Здесь налогоплательщики в режиме реального времени могут отследить ход рассмотрения жалобы, статус жалобы и сведения о результате обращения.

Таким образом, жалоба является одним из наиболее удобных и эффективных средств защиты прав налогоплательщика, так как:

- жалоба подается бесплатно (не требуется уплачивать государственную пошлину);
- составление жалобы не является сложным и часто не требует обращения к юристу (жалобу можно оформить в свободной письменной форме);
- если в удовлетворении жалобы отказано, можно учитывая основания отказа, более тщательно подготовиться к защите своей позиции в суде;
- оперативно рассматривается налоговым органом (обычная жалоба в течении 15 дней, апелляционная жалоба в течении 30 дней).

К недостаткам административного обжалования можно отнести следующее:

- при рассмотрении жалобы у налогоплательщика нет возможности истребовать необходимые доказательства от третьих лиц;
- рассмотрение жалобы в присутствии налогоплательщика является правом, а не обязанностью налогового органа (обычно рассмотрение жалобы проходит без очного участия налогоплательщика, за исключением случаев,

когда нижестоящим налоговым органом было допущено серьезное нарушение процедуры);

- налоговым кодексом не предусмотрено наказание для должностных лиц за нарушение сроков рассмотрения жалобы;

- подача жалобы не приостанавливает действия актов налоговых органов (за исключением решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения при обжаловании в апелляционном порядке).

В связи с вышеуказанными недостатками хотелось бы предложить закрепить в Налоговом кодексе соответствующие санкции за нарушение сроков рассмотрения обычной и апелляционной жалобы, обеспечить возможность приостанавливать действие ненормативных актов налоговых органов подачи обычной жалобы, а также обеспечить право налогоплательщика принимать личное участие при рассмотрении его жалобы. Данные меры могли бы повысить эффективность защиты прав налогоплательщика на досудебном этапе разрешения налоговых споров.

Следующее средство защиты прав налогоплательщика, которое будет рассмотрено – возражение на акт налоговой проверки.

Ю.А. Андреев в своей работе указывает, что возражение (*exceptio* – лат.) как способ защиты ответчика существовал еще в древнеримском праве, и определяет его как способ, который «предоставлял ответчику возможность возражать против требований истца, отрицать факты, на которых основывается истец, или вовсе отрицать их юридическое значение, в свою очередь приводить факты, опровергающие требования истца» [4, с. 125].

М.А. Рожкова в своем исследовании подразделяет возражения на процессуальные и материально-правовые и определяет их следующим образом: «процессуальное возражение - обращение к суду указанием участвующего в деле лица на допущенное нарушение установленной законом процедуры рассмотрения спора. Материально - правовые возражения в отличие от процес-

суальных возражений обычно адресуются участником материальных правоотношений другому участнику (участникам) конкретного материального правоотношения» [107].

Следует согласиться с мнением Н.А. Козлова, который указывает что «при рассмотрении эксцепции как средства правовой защиты следует исходить из того, что заявление возражений является юридическим поступком, который подразумевает ответ на любые претензии, в независимости от формы, в которой они выражены (собственно претензии, исковые заявления, акты государственных органов, содержащие какие-либо предписания и требования, и так далее)» [32, с.95].

В налоговом законодательстве определение возражения закреплено в ст. 100 и ст. 101 НК РФ. Возражения - это письменное обращение в налоговый орган, выражающее несогласие с актом налоговой проверки (п. 6 ст. 100 НК РФ), результатами дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 6.1 ст. 101 НК РФ) или актом об обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях (п. 5 ст. 101.4 НК РФ) [49]. Налогоплательщик может предоставить возражения на акт проверки в целом или по его отдельным положениям. Также налогоплательщик имеет право приложить к возражениям документы, подтверждающие их обоснованность (п. 6 ст. 100 НК РФ) [49].

Право на предоставление возражений у налогоплательщика появляется после получения акта налоговой проверки в случае, если он не согласен с отдельными положениями этого акта или с актом в целом. Возражение направляется в налоговый орган, который проводил налоговую проверку налогоплательщика. Представление возражений дает возможность донести позицию и требования субъекта предпринимательской деятельности до сведения налогового органа и урегулировать спор на этапе рассмотрения акта налоговой проверки. Возражение не является обязательным этапом досудебного урегулирования налоговых споров. Но, несмотря на это, исследования ученых-правоведов и судебная практика недвусмысленно указывают на необхо-

димось реализации налогоплательщиком данного права для увеличения эффективности последующего административного обжалования и защиты в суде. Более того, как отмечают в своей статье С.Д. Богданова и А.А. Локотко «судебная практика показывает тенденцию превращения процедуры представления возражений из права налогоплательщика в его обязанность» [10]. Как указывают авторы, в целом ряде судебных решений можно встретить следующую формулировку, подчеркивающую обязательность представления возражений на акт налоговой проверки: «таким образом, не только полное отражение в акте налоговой проверки выявленных нарушений, но и последующее изучение и составление налогоплательщиком возражений на него являются обязательным условием осуществления налоговым органом дальнейшей процедуры привлечения налогоплательщика к ответственности» [10]. На практике не исключено возникновение ситуации, когда без предоставления возражений позиция налогоплательщика не будет воспринята вышестоящим налоговым органом и судом. Таким образом вырисовывается проблема в реализации права налогоплательщика на предоставление возражений: представление возражений принимает форму обязанности. Необходимо обеспечить, чтобы реализация права на возражение была оставлена на усмотрение налогоплательщика и не оказывала влияние на дальнейшее рассмотрение налогового спора при административном обжаловании и в судебных органах.

А.Н. Козлов в своей работе предлагает отнести к разновидности excepции такое средство защиты прав налогоплательщика как пояснение по требованию налогового органа при проведении камеральной налоговой проверки. Если налоговый орган выявляет в налоговой декларации налогоплательщика ошибки или несоответствия, инспекция вправе потребовать у организации предоставить пояснения по данному факту. Следовательно, если налогоплательщик будет несогласен с доводами контролеров, в пояснениях он будет возражать против действий инспекции и приводить доводы в защиту правомерности своей позиции [32, с. 101].

В отличие от подачи письменных возражений на акт налоговой проверки, предоставление пояснений по требованию налогового органа является не правом, а обязанностью налогоплательщика. Налоговый кодекс предусматривает ответственность в виде штрафа в размере 5000 рублей за непредоставление пояснений (п. 1 ст. 129) [49].

Также налоговые органы обладают правом истребовать пояснения и документы налогоплательщика и вне рамок налоговых проверок, в том случае если у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения документов (информации) относительно конкретной сделки. (п. 2 ст. 93.1 НК РФ) [49]. В налоговом кодексе не раскрыто понятие обоснованной необходимости и то, насколько точно в требовании должна быть идентифицирована конкретная сделка, что на практике часто приводит к нарушению прав налогоплательщиков. В некоторых случаях в требованиях, выставленных на основании п. 2 ст. 93.1 НК РФ, у налогоплательщика запрашиваются не документы по конкретной сделке, а все документы, касающиеся его финансово-хозяйственных отношений с контрагентами за несколько налоговых периодов, а также внутренние документы организации. Это приводит к нарушению прав налогоплательщиков, так как под видом запроса документов по конкретной сделке налоговые органы запрашивают документы о деятельности самой организации, то есть, осуществляют мероприятия налогового контроля, которые должны проводиться в рамках налоговых проверок [44]. Подобные требования не соответствуют пункту 2 статьи 93.1 НК РФ. В таком случае налогоплательщик может обоснованно отказаться от исполнения данного требования и в дальнейшем обжаловать его в досудебном и судебном порядке. По мнению А.Н. Козлова, «возможность налогоплательщиком не исполнять неправомерные требования и акты налоговых органов, предусмотренная подпунктом 11 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса РФ, является отдельной разновидностью правовых средств защиты в сфере налоговых правоотношений. Для него не характерны документарная форма выражения и сложная правовая структура» [32, с. 121].

Следующим будет рассмотрено такое средство защиты налогоплательщика как иск. Данное средство защиты применяется при судебном способе защиты прав налогоплательщика. Право налогоплательщиков на судебное обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц установлено в статьях 137 и 138 Налогового кодекса РФ [49]. Налоговый кодекс не регламентирует порядок рассмотрения исков, поэтому «судопроизводство по этой категории дел ведется в соответствии с положениями арбитражного процессуального законодательства и законодательства о судостроительстве и осуществляется в строго регламентированной процессуальной форме» [124].

Понятие «иск» не закреплено ни в одном нормативном акте, что вызывает дискуссии в юридической науке и появление разнообразных точек зрения. Одно из наиболее распространенных определений иска следующее: «Под иском понимается требование истца к ответчику о защите его права или охраняемого законом интереса, обращенное через суд первой инстанции» [22, с. 702]. Иск относится к процессуальным средствам защиты. Так в учебнике гражданского процесса под редакцией М. К. Треушникова указано, что «иск – важнейшее процессуальное средство защиты нарушенного или оспариваемого права» [21, с. 324]. Ю.Н. Андреев определяет иск как «адресованное суду (государственному, третейскому) и облеченное в специально предусмотренную законом форму искового заявления требование о властном принуждении нарушителя к определенному поведению» [4, с. 291] и выделяет в иске две составляющие:

- материально-правовую (требования истца к ответчику);
- процессуально-правовую (требование истца к суду об обеспечении защиты нарушенного или оспариваемого права) [4, с. 291].

В юридической литературе выделяют следующие виды исков (заявлений), которые подают налогоплательщики в процессе разрешения налоговых споров:

- заявления о признании недействительными решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок;
- заявления о признании недействительными иных ненормативных правовых актов, решений налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов;
- заявления о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) налогов (пеней, штрафов) [48, с. 19].

Дела об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности рассматриваются арбитражным судом по общим правилам искового производства, предусмотренным АПК РФ, с особенностями, установленными в главе 24 АПК РФ. Обращение в арбитражный суд по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений, осуществляется в форме заявления (п. 4 ст. 4 АПК РФ), которое может быть подано в суд в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщику стало известно о нарушении его прав (п. 4 ст. 198 АПК РФ) [7]. В процессе осуществления защиты налогоплательщика все три вышеперечисленные средства защиты (жалоба, возражение, иск) находятся во взаимосвязи. «Позиция налогоплательщика, аргументированная нормами материального права, может «перетекать» из одного средства защиты в другое» [32, с. 115]. М.А. Рожкова в своей работе, как было сказано выше, предлагает отнести к средствам правовой защиты соглашения об установлении некоторых способов обеспечения исполнения обязательств [108, с. 175]. Для защиты прав налогоплательщика в сфере налоговых правоотношений таким средством может являться налоговая оговорка. Не все налогоплательщики добросовестно исполняют свои налоговые обязательства перед бюджетом. Если среди контрагентов организации окажется подобная фирма «однодневка» или «техническая» компания, то у налоговых органов возникают претензии ко всем участникам цепочки сделок. Чтобы защитить свои имущественные интересы от налоговых потерь из-за недобросовестных

контрагентов организации все чаще применяют такое средство защиты как налоговая оговорка. «Налоговая оговорка – это условие гражданско-правового договора о распределении налоговых расходов и рисков. Это условие не изменяет налоговые обязанности, установленные законом, но может регулировать гражданско-правовые обязанности, связанные с налогами. В более узком смысле налоговая оговорка – это включение в договор заверений об обязательствах и соглашения о возмещении потерь от наступления обстоятельств, определенных в договоре (ст. 431.2 и ст. 406.1 ГК РФ)» [43]. Судебная практика подтверждает эффективность использования налоговой оговорки. В последнее время сразу несколько споров о взыскании «налоговых убытков» были разрешены судами в пользу истца. Например, дело № А33-3832/2019 АО «Таймырской топливной компании». При рассмотрении данного дела СКЭС ВС РФ в своем определении от 09.09.2021 дает ключевой для судебной практики вывод: «Применение такой меры гражданско-правовой ответственности как возмещение убытков допустимо при любом умалении имущественной сферы участника оборота, в том числе выразившемся в увеличении его налогового бремени по обстоятельствам, которые не должны были возникнуть при надлежащем (добросовестном) исполнении обязательств другой стороной договора» [61].

Таким образом, можно сделать вывод, что налоговая оговорка может являться эффективным дополнительным средством защиты прав налогоплательщика на всех этапах взаимодействия с налоговыми органами, а также в случае гражданско-правового иска, если не удалось оспорить решение инспекции в судебном порядке [43]. Включение налоговой оговорки в договор позволяет урегулировать претензии налоговых органов, путем уплаты спорных сумм налога и в дальнейшем компенсировать имущественные потери за счет недобросовестного контрагент, обратившись с иском о возмещении налоговых убытков и потерь к компании-поставщику.

Глава 3 Способы защиты прав субъекта предпринимательской деятельности и особенности взыскания убытков в сфере налоговых правоотношений

3.1 Способы защиты прав субъекта предпринимательской деятельности

Статья 45 Конституции РФ гласит, что каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом [34].

В юридической науке отсутствует единообразное понимание способа защиты субъективных прав. М. А. Рожкова под способом защиты предлагает понимать «меры, прямо предусмотренные законом в целях пресечения, оспаривания, либо нарушения субъективных гражданских прав и (или) устранения последствий такого нарушения» [108, с. 235].

В законодательстве термин «способ защиты» упоминается в ст. 12 Гражданского Кодекса РФ. В указанной статье не дается определения способа защиты, но устанавливается, что защита гражданских прав осуществляется, в частности, путем:

- признания права;
- признания недействительным акта государственного органа или органа местного самоуправления;
- самозащиты права;
- возмещения убытков;
- взыскания неустойки;
- компенсации морального вреда;
- иными способами, предусмотренными законом [20].

Анализируя данную норму, следует согласиться с Н.А. Козловым, который указывает, что способ защиты «нужно понимать не как действия субъекта защиты, направленные на предупреждение пресечение правонарушения, устранение препятствий в осуществлении субъективных прав, компенсацию

потерь, а как тот определенный институт (элемент), с помощью которого налогоплательщик сможет защитить свои права» [32, с. 163].

Таким образом, выбирая способ защиты права налогоплательщик определяет каким образом он собирается защитить свое право, а способ защиты права представляет собой определенный институт применения не запрещенных законом средств защиты, с помощью которых можно достичь данной цели: признать незаконным акт налогового органа, возместить убытки, вернуть излишне уплаченный налог.

В научной литературе существуют различные классификации способов защиты прав в сфере налоговых правоотношений.

Ю.А. Крохина выделяет следующие способы защиты прав налогоплательщиков:

- президентский;
- административный;
- судебный;
- самозащита прав [42, с. 337].

Также в научной литературе можно встретить подразделение способов защиты прав частных субъектов на те, которые предполагают обязательную активность частного субъекта (инициируются только по его воле путем обращения к соответствующему органу власти) и на те, которые предполагают возможную активность частного субъекта в рамках процедур, уже инициированных органами власти [47, с. 295] [117, с. 904].

А.П. Вершинин выделяет материально-правовые и процессуальные способы защиты субъективных прав [15, с. 8]. Соглашаясь с ним Е.А. Цветкова поясняет, что «сущность материальных способов защиты заключается в реальном изменении материальных правоотношений, а процессуальный способ – это действия, связанные с участием в процедуре по реализации материально-правовых способов в административных или судебных органах, то есть помимо деятельности органов суда и налоговых органов подразумеваются активные действия заинтересованного лица» [125].

В. Н. Гудым предлагает классифицировать способы защиты по процессуальной цели как способы защиты, направленные на оспаривание нормативных и ненормативных актов и действий должностных лиц или государственных органов. Целью таких способов защиты права являются изменение и прекращение возникших правоотношений. К следующей группе автор относят способы защиты, которые направлены на понуждение к совершению необходимых действий или принятию необходимого решения. В качестве самостоятельной группы В. Н. Гудым выделяет установительные способы защиты – это способы защиты прав, которые направлены на признание наличия или отсутствия спорных правоотношений [24, с. 13].

В налоговом законодательстве не содержится определения способа защиты прав налогоплательщика, также отсутствует и классификация способов защиты прав. В отсутствие нормативного закрепления этих дефиниций в Налоговом Кодексе, следует согласиться с Н.А. Козловым, который, интерпретируя положения гражданского законодательства, предлагает в качестве универсальных способов защиты права в налоговой сфере использовать следующие:

- признание недействительным ненормативного акта государственного органа;
- признание незаконными действий (бездействия) должностных лиц государственного органа;
- самозащита права;
- возмещение убытков;
- компенсация морального вреда [33, с. 212].

Каждый способ защиты реализуется в определенном процедурном или процессуальном порядке, который называется формой защиты. Под формой защиты понимается комплекс внутренне согласованных организационных мероприятий по защите прав и охраняемых законом интересов. В защите прав налогоплательщиков можно выделить две формы защиты:

- неюрисдикционная форма, когда право на защиту реализуется самостоятельными действиями субъекта;
- юрисдикционная форма, при которой право на защиту реализуется путем обращения в государственные и иные органы, уполномоченные государством осуществлять защиту прав [30, с. 7].

К способам защиты, которые осуществляются в неюрисдикционной форме можно отнести самозащиту прав. Согласно ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие Налоговому Кодексу или иным федеральным законам [49].

Например, используя способ самозащиты прав, субъект предпринимательской деятельности может отказать в допуске должностных лиц налогового органа к осмотру документов, территории или помещения, где осуществляется предпринимательская деятельность, если полномочия представителей налоговой инспекции будут не оформлены должным образом. Согласно ст. 92 НК РФ осмотр территорий, помещений, документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, производящего осмотр. Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (заместителем руководителя) налогового органа [49].

Самозащиту отличает от других способов то, что она применяется в целях предупреждения и пресечения нарушения права, а не в случаях, когда нарушение уже произошло. Данный способ можно использовать только в том случае, если у налогоплательщика есть уверенность, что действия налогового органа незаконны. Как указывает в своем исследовании Н.А. Козлов «при предъявлении инспекцией налогоплательщику тех или иных требований, она внутренне считает их незаконными и обоснованными. Поэтому, не получив в установленный срок ответа налогоплательщика, налоговый орган примет

решение о привлечении к ответственности налогоплательщика, что может создать для последнего определённые трудности» [32, с. 288].

К способу самозащиты можно отнести некоторые действия налогоплательщика в рамках досудебного урегулирования налогового спора. «Сутью досудебного урегулирования спора является обращение к стороне требованием об устранении нарушения права либо угрозы его нарушения» [30, с. 7]. В гражданско-правовых отношениях в таких случаях используется понятие «претензионное урегулирование спора». К таким действиям относятся, например:

- подача возражений на акт налоговой проверки;
- предоставление пояснений в рамках камеральной налоговой проверки;
- предъявление претензий.

Такие способы защиты как признание недействительным нормативного акта государственного органа, признание незаконным действий (бездействий) должностных лиц, возмещение убытков и компенсация морального вреда осуществляются в юрисдикционной форме.

Защита прав субъектов предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений в юрисдикционной форме регламентируется:

- Налоговым кодексом РФ;
- Арбитражным процессуальным кодексом РФ;
- Гражданским процессуальным кодексом РФ;
- Кодексом административного судопроизводства РФ.

Юрисдикционной формы защиты осуществляется в административном и судебном порядке. При применении административного порядка защиты субъект предпринимательской деятельности обращается за защитой и восстановлением нарушенного права к государственному органу.

П. 1 ст. 138 НК РФ гласит, что акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд в порядке, преду-

смотренном НК РФ и соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации [49].

Порядок обязательного досудебного обжалования в административном порядке закреплен в п. 2 ст. 138 НК РФ: акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ [49].

Порядок административного обжалования регламентирован главами 19 и 20 Налогового Кодекса РФ [49]. Административное обжалование осуществляется с помощью таких средств защиты как жалоба и апелляционная жалоба (п.1 ст.138 НК РФ), которые были подробно рассмотрены в параграфе 2.2 настоящего исследования.

Налогоплательщик имеет право подать жалобу в течении одного года со дня, когда он узнал о нарушении своих прав. Жалоба на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, подается в течении года, со дня вынесения данного решения. Пропуск срока подачи жалобы без уважительной причины приводит к невозможности обжаловать решение в судебном порядке, так как налогоплательщик фактически не осуществил обязательный досудебный порядок обжалования.

Апелляционная жалоба на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в вышестоящий налоговый орган может быть подана до дня вступления в силу обжалуемого решения (ст. 139 НК РФ) [49].

Оба вида жалоб подаются в налоговый орган, который издал ненормативный акт или совершил действие (бездействие) в отношении налогоплательщика. Далее жалоба со всеми приложенными к ней материалами в течении трех дней передается в вышестоящий налоговый орган.

Вышестоящий налоговый орган вправе оставить жалобу без рассмотрения. Основанием для этого могут являться следующие случаи:

- жалоба подана с нарушением срока;
- жалоба подана с нарушением порядка, установленного п. 1 ст. 139 НК РФ;
- нижестоящий налоговый орган устранил нарушение до вынесения решения по жалобе;
- жалоба не подписана налогоплательщиком или его доверенным лицом;
- организация, которая подала жалобу, была исключена из ЕГРЮЛ или ликвидирована (п. 1 ст. 139.3 НК РФ) [49].

Решение по жалобе на решение налогового органа о привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения принимается инспекцией в течение одного месяца со дня получения жалобы. В других случаях на принятие решения по жалобе налоговому органу отводится 15 дней. В случаях если налогоплательщик уже после подачи жалобы представляет в инспекцию дополнительные документы, вышеуказанные сроки начинают исчисляться со дня подачи документов.

Если субъект предпринимательской деятельности не удовлетворен результатами обжалования на досудебном этапе, он вправе обратиться в суд. В ст. 142 НК РФ предусмотрено, что жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством, законодательством об административном судопроизводстве и иными федеральными законами [49].

Налогоплательщик имеет право обратиться в суд в течение трех месяцев со дня, когда он узнал о соответствующем решении по жалобе (п. 4 ст. 198 АПК РФ) [7]. Если в течение установленного срока налоговый орган не

вынес решения по жалобе налогоплательщика, трехмесячный срок исчисляется со дня истечения срока принятия решения (п. 3 ст. 138 НК РФ) [49].

Согласно п. 4 ст. 138 НК РФ обжалование организациями и физическими лицами в судебном порядке актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц производится в порядке, предусмотренном соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации [49].

В соответствии с пунктом 21 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9 арбитражным судам подведомственны дела по спорам об обжаловании организациями и индивидуальными предпринимателями действий или бездействия должностных лиц налоговых органов; налоговые споры подлежат разрешению на общих основаниях [94].

Разрешение налоговых споров происходит в порядке, предусмотренном разделом III АПК РФ.

Обращение в арбитражный суд по делам, возникающим из публичных правоотношений, осуществляется в форме заявления. А при обращении в суд апелляционной и кассационной инстанции в форме жалобы (п. 4 ст. 4 АПК РФ). Согласно п. 1 ст. 200 АПК РФ, дела об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц рассматриваются судьей единолично в срок, не превышающий трех месяцев со дня поступления соответствующего заявления в арбитражный суд. Указанный срок может быть продлен на основании мотивированного заявления судьи, рассматривающего дело, председателем арбитражного суда до шести месяцев в связи с особой сложностью дела, со значительным числом участников арбитражного процесса [7].

Процедура обжалования решений осуществляется в апелляционной и кассационной инстанции федерального суда округа и в кассационной инстанции Верховного Суда РФ. Производство по пересмотру судебных актов

осуществляется Президиумом Верховного Суда РФ по представлению судьи Верховного Суда РФ либо Председателя Суда или его заместителей.

Налоговые споры можно отнести к одной из самых сложных по рассмотрению и значимых по своим последствиям для общества категорий дел. Как указывает в своей статье Е.А. Цветкова, «сложность их рассмотрения связана не только с наличием огромного и разнообразного массива налогового законодательства, иногда внутренне довольно противоречивого, в результате чего и участникам спора, и судьям зачастую бывает довольно трудно правильно выбрать подлежащую применению в конкретном случае норму материального права, но и процессуальными особенностями рассмотрения данной категории дел» [124].

Специфика рассмотрения налоговых споров связана с применением норм, содержащихся в налоговом и арбитражно-процессуальном законодательстве, что выделяет их из категории других дел, рассматриваемых арбитражными судами. Ю.А. Крохина в своей работе обосновывает необходимость выделения в судах специализированных налоговых составов для повышения эффективности рассмотрения налоговых споров судебной системой: «принимая во внимание сложность разрешения налоговых споров и одновременно особую значимость налоговых отношений для функционирования государства, представляется, что способы повышения эффективности качества рассмотрения налоговых споров продолжают оставаться в сфере деятельности судебной системы. Одним из таких факторов, на наш взгляд, может стать внедрение института налоговой специализации судов (судей)» [41].

О.В. Кистринова, исследуя опыт формирования специализированных судебных органов в различных странах пишет о том, что «многие страны создают, помимо единой системы общих судов, специализированные судебные органы с узкой специализацией, различающиеся по своей структуре и компетенции» [31]. По мнению автора, это повышает квалификацию судей, обеспечивает единообразие применения законодательства и снижает количество судебных ошибок.

Ю.А. Крохина, обобщая опыт зарубежных стран, выделяет два подхода к специализации судов:

- функциональный (осуществляется через создание специализированных судебных составов);
- институциональный (создание специализированных судов или выделение таких органов в структуре существующей судебной системы) [41].

Такие страны как Германия, Канада, Япония применяют для разрешения налоговых споров институциональный подход. Группы Всемирного банка находят такой подход эффективным, признавая значительную роль специализации в повышении показателей деятельности судебной системы [131].

В некоторых государствах рассмотрение налоговых споров относится к исключительной компетенции специальных финансовых судов [130]. Например, в Германии налоговые споры рассматриваются в системе фискальных судов [129], которая состоит из двух уровней: Федеральный финансовый суд в Мюнхене и финансовые суды земель.

В США существует другой подход: единственным судом первой инстанции, который имеет право рассматривать налоговые споры является Федеральный налоговый суд США. Для того, чтобы осуществление правосудия в области налоговых споров было доступно по всей стране, Налоговый суд проводит выездные судебные заседания [133].

Примером институционального подхода в России можно считать создание Суда по Интеллектуальным правам Российской Федерации, который функционирует внутри системы арбитражных судов. В качестве примера функционального подхода в российской судебной системе можно привести следующий факт: в Высшем Арбитражном Суде РФ в судебной коллегии по рассмотрению споров, вытекающих из административных правоотношений, существовал пятый судебный состав, который специализировался на налоговых спорах.

Таким образом, в России система судов функционирует по принципу частичной институциональной специализации. Предпринимаются попытки

внедрения отдельных элементов функциональной и институциональной судебной специализации. При этом налоговая категория споров остается распределенной между юрисдикциями. Препятствиями для введения судебной специализации разрешения налоговых споров являются такие факторы как ярко выраженная фискальная политика государства, ограничивающая реальную независимость судебных органов, высокая нагрузка на судей, необходимость привлечения дополнительных материальных и кадровых ресурсов. Независимость судов и судей имеет решающее значение для поддержания и защиты права, так как судебный контроль может выполняться эффективно и надлежащим образом только тогда, когда судебная власть пользуется полной судебной независимостью [132]. Устранении данных препятствий и введении в российскую судебную систему функциональной и институциональной специализации судов по рассмотрению налоговых споров способствовало бы повышению эффективности судебной защиты прав субъектов предпринимательской деятельности, за счет повышения компетенции судей и снижения количества судебных ошибок.

3.2 Проблемы взыскания убытков, причиненных налоговыми органами

Возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, является способом, который может быть использован налогоплательщиком для защиты своих прав и законных интересов, но, как было сказано выше, налогоплательщики, согласно статистике, достаточно редко прибегают к такому способу защиты своих имущественных интересов. Крайне низкий процент выигранных исков по этой категории дел создает у налогоплательщика мнение о низкой эффективности данного способа защиты своих прав в налоговой сфере.

Правоотношения, возникающие в связи с возмещением убытков, причиненных налоговыми органами, регулируются нормами различных отраслей права.

Ст. 35 НК РФ говорит о том, что налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, вследствие своих неправомерных решений, действий или бездействия, а также неправомерных решений, действий или бездействия их должностных лиц при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам убытки возмещаются за счет федерального бюджета [49].

В ст. 103 НК РФ определяется порядок возмещения убытков, причиненных неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, а также закрепляется то, что убытки, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход) [49].

Налоговым кодексом не определено понятие убытков, соответственно данное понятие подлежит использованию в том значении, в котором оно используется в других отраслях законодательства, в том числе и гражданского. Согласно п. 2 ст. 15 ГК РФ под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода)[20].

В силу статьи 1069 ГК РФ вред, причиненный гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления либо должностных лиц этих органов, в том числе в результате издания, не соответствующего закону или иному правовому акту акта государственного органа или органа местного самоуправления, подлежит возмещению [20].

Следует заметить, что правовые нормы, образующие институт возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, в настоящее время еще недостаточно изучены юридической наукой. В связи с этим исследование правовых норм, регулирующих вопросы возмещения убытков, является наиболее актуальным и требует особого внимания.

О.И. Долгополов указывает, что «содержание института возмещения убытков, причиненных налоговыми органами, — это совокупность конституционно-правовых, гражданско-правовых, финансово-правовых норм, регулирующих правоотношения по распределению и расходованию средств федерального бюджета в целях восстановления нарушенного права налогоплательщика и сохранения финансовой стабильности общества в целом» [25].

Е.А. Цветкова считает, что «под убытком в налоговых правоотношениях можно понимать денежное выражение имущественного вреда, которое включает в себя реальные расходы, а также упущенную выгоду, которые несет налогоплательщик в связи с нарушением его прав и законных интересов» [123].

К одним из наиболее часто встречающихся споров о взыскании убытков в налоговой сфере можно отнести споры о взыскании убытков (главным образом в виде уплаченной государственной пошлины), причиненных в связи с сообщением инспекцией в лицензирующий орган в порядке межведомственного взаимодействия недостоверной информации о наличии у налогоплательщика, претендующего на выдачу или на продление лицензии налоговой задолженности, которая в действительности отсутствовала, что явилось основанием для отказа в выдаче (продлении) лицензии. При отказе в выдаче лицензии по такому основанию как наличие налоговой задолженности, госпошлина, уплаченная организацией, не возвращается. Также организация без наличия действующей лицензии не может продолжать свою предпринимательскую деятельность в лицензируемой сфере и терпит убытки.

Часто в таких случаях, за исключением явных технических ошибок налоговых органов, суд встает на сторону инспекции. В качестве примера

можно привести дело № А82-4790/2016 ООО «Аутсорсинг Технологии Обслуживание». Общество обратилось в суд с иском к налоговой инспекции о взыскании убытков и судебных расходов. По мнению общества, налоговый орган неправомерно начислил пени и дал недостоверную информацию департаменту агропромышленного комплекса и потребительского рынка Ярославской области о налоговой задолженности, что привело к отказу в продлении срока действия лицензии и причинило обществу убытки, которые были определены обществом как сумма уплаченной госпошлины. Суды трех инстанций отказали обществу в удовлетворении иска, так как, по мнению суда, предоставление инспекцией справки о наличии у заявителя задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов было связано не с противоправными действиями налогового органа, а с техническими ошибками, допущенными обществом в платежном поручении. Общество же должно было действовать более осмотрительно и удостовериться в отсутствии задолженности перед подачей заявления на выдачу лицензии [67]. Аналогичная позиция отражена в определении Верховного Суда РФ от 25 января 2016 г. № 310-КГ15-17978 и постановлении Арбитражного суда Московского округа от 14 июня 2017 г. по делу № А41-18887/16 [55], [71].

О необходимость доказывания противоправности действий (бездействия) государственного органа говорится в п. 5 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 31.05.2011 года № 145: при требовании о возмещении вреда истцу необходимо доказать противоправность решения или действий налоговой инспекции, в следствие которых истцу был причинен вред. При этом бремя доказывания обстоятельств, которые привели к принятию данного решения или осуществлению данных действий, лежит на государственном органе [28].

Еще одной разновидностью споров, являются споры о взыскании убытков в виде упущенной выгоды. В постановлении пленума Верховного Суда РФ от 24 марта 2016 г. № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нару-

шение обязательств» в п. 4 применение положений об упущенной выгоде разъясняется следующим образом: в том случае если размер убытков, в том числе и упущенной выгоды, не может быть определен с разумной степенью достоверности, суду необходимо определить его учитывая все обстоятельства дела, применяя принципы справедливости и соразмерности ответственности допущенному нарушению обязательств [96]. Тем не менее, как показывает судебная практика, получить положительное решение суда о возмещении убытков в виде упущенной выгоды налогоплательщику весьма непросто.

Так деле № А40-41225/14 ООО «Саренгете» предметом иска стала не только уплаченная госпошлина, но и сумма упущенной выгоды, которую общество определило как доход, который не был получен в связи с тем, что у организации не было возможности закупать и продавать алкогольную продукцию по причине отказа в получении лицензии. В данном деле суд признавая неправомерность действий налоговых органов в виде недостоверного указания сведений в документах (налоговая ошибочно указала наличие неоплаченного штрафа), постановил взыскать с ФНС убытки в размере уплаченной госпошлины, но отказал обществу во взыскании упущенной выгоды, мотивируя свою позицию тем, что истец не привел доказательств, того что у него была возможность закупить и продать продукцию по указанным ценам, а также не смог подтвердить свои затраты [70].

В деле № А34-3793/2015 предприниматель обратился в суд с иском о взыскании убытков в виде реального ущерба и упущенной выгоды с налоговой службы. По деятельности налогоплательщика была проведена выездная налоговая проверка. Инспекция начислила предпринимателю по ее результатам налоги пени и штрафы в общей сумме более 1 миллиона рублей. Позже решением суда решение налоговой инспекции было признано незаконным. Но, почти год, пока рассматривался налоговый спор, предприниматель не имел возможности пользоваться расчетным счетом, так как на счет была наложено ограничение в сумме задолженности по спорной сумме налогов.

Это повлекло невозможность исполнения договора займа и договора поставки, из-за чего предприниматель понес значительные убытки. Истцу не удалось доказать противоправность действий налоговой инспекции (по мнению суда, должностные лица инспекции осуществляли мероприятия налогового контроля в пределах полномочий) и наличие причинно-следственной связи между действиями налогового органа и указанными последствиями. В результате суд отказал в удовлетворении исковых требований [78].

Еще в одном деле о взыскании убытков причиной отказа в иске в части взыскания с налогового органа упущенной выгоды и репутационного вреда послужило то, что налогоплательщик не представил расчет ожидаемой прибыли, которую он достоверно мог получить, доказательств причинения вреда деловой репутации, а также доказательства наличия прямой причинно-следственной связи между возникновением у него упущенной выгоды и действиями налогового органа [75].

В деле № А65-4349/2016 налоговая инспекция ошибочно разместила на своем информационном ресурсе информацию о задолженности по налогам и сборам ООО «Евросеть-Ритейл» в сумме 9 тыс. руб. из-за чего банки отказали компании в размещении депозита на сумму 5 млрд. руб. Общество обратилось в суд с требованием о взыскании упущенной выгоды в сумме 1,3 млн. руб. недополученных процентов по вкладу. Суды отказали в удовлетворении заявленных обществом требований, так как общество не смогло доказать факт обращения в банк с целью размещения денежных средств на депозите, а также наличия свободного денежного остатка в сумме 5 млрд. руб. (на расчетном счете на указанную дату было всего 4,961 млрд. руб.) [72].

Таким образом, неуплата налогов и штрафов, начисление которых впоследствии было признано незаконным, технические ошибки при оформлении платежей налогоплательщиками, которые не приносят реальных потерь бюджету, а также погрешности при разноске поступающих платежей на лицевых счетах и ошибки в предоставленной информации, допущенные налоговыми инспекциями, приводят к несоразмерно большим убыткам организа-

ций например, в виде уплаченной госпошлины (так на данный момент госпошлина за получение лицензии для розничной продажи алкогольной продукции составляет 65 000 рублей за один год) или недополучению дохода от предпринимательской деятельности. Налоговая служба часто при этом не привлекается к ответственности в форме возмещения указанных убытков.

Причинение убытков налоговыми органами и трудности при их возмещении воспринимаются налогоплательщиком как произвол со стороны государства, создают ощущение «неравности» перед законом, когда дело касается государственной казны, подрывают уверенность предпринимателя в финансовой стабильности результатов его хозяйственной деятельности и приводят к потере стимула для дальнейшего экономического развития.

Несмотря на нормативное закрепление и, в ряде случаев, кажущуюся очевидность, налогоплательщикам не всегда удается реализовать свое право на возмещение убытков, причиненных налоговым органом. Часто это связано с тем, что организации сложно доказать факт причинения убытков, их размер, противоправность действий налоговой инспекции, причинно-следственную связь между действиями налоговой инспекции и наступившими последствиями. Недоказанность хотя бы одного из этих условий является достаточным основанием для отказа в удовлетворении требования о взыскании убытков.

Таким образом, сложность доказывания по данной категории дел требует тщательной подготовки налогоплательщика к участию в процессе возмещения убытков. Субъекту предпринимательской деятельности следует проанализировать судебную практику, уделить особое внимание сбору доказательств, подтверждающих факт убытка, сделать как можно более подробный расчет суммы убытка, доказать, что действия должностных лиц инспекции вышли за рамки закона, а также установить и документально подтвердить причинно-следственную связь между этими действиями и возникновением убытка. В противном случае, проиграв налоговый спор, налогоплательщик может понести еще большие расходы в виде судебных и других со-

путствующих издержек. В НК РФ содержатся только общие положения по возмещению убытков. Отсутствие в НК РФ критериев, по которым можно оценить убытки, порядка и механизма их возмещения приводит к тому, что при определении понятия «убытки», их размера и порядка возмещения необходимо руководствоваться нормами других отраслей законодательства. Таким образом, при возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, применяются правила гражданского законодательства (ст. 15 и 16 ГК РФ), нормы, регулирующие обязательства вследствие причинения вреда (ст. 1064 и 1069 ГК РФ), с особенностями, установленными НК РФ (подпункт 14 п. 1 ст. 21, п. 1 ст. 35, ст. 103). В ситуации межотраслевого взаимодействия на формирование юридических норм, регулирующих возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, значительное влияние оказывает судебная практика Верховного Суда РФ.

Заключение

В сфере налоговых правоотношений можно наблюдать наиболее острое столкновение частных и публичных интересов. Данный факт безусловно оказывает влияния на формирование и реализацию правового статуса субъекта предпринимательской деятельности как участника налоговых правоотношений. Налоговые правоотношения, как и регулирующие их нормы, многогранны и разнообразны. Организации и индивидуальные предприниматели как субъекты предпринимательской деятельности приобретают статус субъекта налогового права, налоговую правоспособность с момента их государственной регистрации.

При последующем вступлении в налоговые правоотношения они становятся субъектами налоговых правоотношений и приобретают дополнительные права и обязанности применительно к конкретному налоговому правоотношению. С одной стороны, государство стремится максимально ограничить свободу субъекта предпринимательской деятельности в налоговой сфере для обеспечения в наибольшей степени реализации общественных интересов, а все действия хозяйствующего субъекта строго регламентировать соответствующими нормами позитивного права. Но, с другой стороны, нельзя забывать о том, что права субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений обеспечиваются юридическими обязанностями налоговых органов и подлежат защите государством, поэтому налогоплательщик имеет право требовать соблюдения своих прав, осуществлять их защиту, как самостоятельно, так и путем обращения к государственным органам. Для соблюдения баланса законных интересов всех участников налоговых правоотношений необходимо в первую очередь совершенствование механизмов защиты налогоплательщика от неправомерных действий налоговых органов, как «властной» стороны этих отношений. Неопределенность норм налогового законодательства, стремление фискальных органов к ужесточению налогового контроля и к излишнему вмешательству в деятельность

субъекта предпринимательской деятельности, приводят к постоянным нарушениям прав налогоплательщика, а также к уменьшению их объема путем законодательного урегулирования и изменения правоприменительной практики. Анализ, проведенный в рамках настоящего исследования, позволяет подтвердить гипотезу о том, что формирование целостного научного представления о механизме защиты прав налогоплательщиков, усовершенствование правовых норм, а также исследование и поиск способов решения существующих практических проблем правоприменения в спорах с налоговыми органами способствует повышению эффективности защиты прав субъектов предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений. Активные действия налогоплательщика, направленные на пресечение нарушения его прав в области налоговых правоотношений, восстановления нарушенных прав и устранения угрозы их нарушения путем обращения в вышестоящие налоговые и судебные органы является эффективной стратегией защиты прав хозяйствующих субъектов в сфере налоговых споров.

Одним из наиболее конфликтных вопросов при взаимодействии с налоговыми органами является применение налоговых льгот, так как применение льгот приводит к сокращению доходной части бюджета. Данные споры могут быть вызваны недостаточной определенностью установленных ограничений на применение льгот налогоплательщиком. Были сделаны выводы, что для защиты прав налогоплательщика на применение льгот необходимо внести в налоговое законодательство большую ясность в определение тех критериев, выполнение которых необходимо для получения налоговых послаблений, а также исключить формальный подход налоговых и судебных органов к обстоятельствам, определяющим право на получение налоговых льгот.

В ходе исследования определено, что для защиты прав налогоплательщика на получение информации от государственных органов необходимо закрепление в Налоговом Кодексе РФ более точного разграничения полномочий государственных органов в вопросах информирования и предоставления разъяснений налогоплательщикам, а также детальное закрепления по-

рядка исполнения государственной функции по предоставлению письменных разъяснений финансовыми органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Важную роль в системе защиты прав налогоплательщика играют правовые гарантии. Правовые гарантии защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений вытекают из общеправовых гарантий. Они содержат ограничения и принципы, обеспечивающие превентивную функцию защиты от незаконных действий контролирующих органов, а также обеспечивают стабильность налоговых правоотношений. Для защиты своих прав налогоплательщики используют различные средства защиты. Под средствами защиты субъективных прав налогоплательщика понимается совокупность используемых инструментов и приемов, направленных на достижение результата при осуществлении защиты прав субъекта предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений. Были рассмотрены следующие средства защиты прав, применяемые в налоговых спорах: налоговая жалоба, возражение на акт налоговой проверки, исковое заявление, налоговая оговорка. В целях повышения эффективности защиты прав налогоплательщиков на досудебном этапе разрешения налогового спора предлагается закрепить в Налоговом кодексе соответствующие санкции за нарушение сроков рассмотрения обычной и апелляционной жалобы, обеспечить возможность приостанавливать действие ненормативных актов налоговых органов подачей обычной жалобы, а также обеспечить право налогоплательщика принимать личное участие при рассмотрении его жалобы. Выявлена проблема в реализации права налогоплательщика на предоставление возражений: представление возражений принимает форму обязанности. Необходимо обеспечить, чтобы реализация права на возражение была оставлена на усмотрение налогоплательщика и не оказывала влияние на дальнейшее рассмотрение налогового спора при административном обжаловании и в судебных органах. Сделан вывод о том, что налоговая оговорка может являться эффективным дополнительным средством защиты прав нало-

гоплательщика на всех этапах взаимодействия с налоговыми органами, а также в случае гражданско-правового иска, если не удалось оспорить решение инспекции в судебном порядке.

В ходе исследования были рассмотрены различные способы защиты прав, применяемых субъектами предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений, и их классификация различными учеными. Изучено применение данных способов в административном и судебном порядке, а также форма их применения – юрисдикционная и неюрисдикционная. Сделан вывод, что введении в российскую судебную систему функциональной и институциональной специализации судов по рассмотрению налоговых споров способствовало бы повышению эффективности судебной защиты прав субъектов предпринимательской деятельности, за счет повышения компетенции судей и снижения количества судебных ошибок.

Выявлены проблемы при применении субъектом предпринимательской деятельности такого способа защиты прав как возмещение убытков, причиненных налоговыми органами. Была проанализирована судебная практика решения налоговых споров по возмещению убытков, причиненных налоговыми органами. На основе данного анализа был сделан вывод, что налогоплательщикам не всегда удается успешно реализовать свое право на возмещение убытков из-за того, что организации сложно доказать факт причинения убытков, их размер, противоправность действий налоговой инспекции, причинно-следственную связь между действиями налоговой инспекции и наступившими последствиями. При подготовке к налоговому спору субъекту предпринимательской деятельности следует проанализировать судебную практику, уделить особое внимание сбору доказательств, подтверждающих факт убытка, сделать как можно более подробный расчет суммы убытка, доказать, что действия должностных лиц инспекции вышли за рамки закона, а также установить и документально подтвердить причинно-следственную связь между этими действиями и возникновением убытка.

Список используемой литературы и используемых источников

1. 101 термин налогового права: крат. законодат. и доктринальное толкование / Н. Н. Балюк, В. В. Замулко, А. В. Красюков [и др.]; рук. авт. кол. Н.А. Соловьева. М.: Инфотропик Медиа. 2015. 452 с.
2. Алексеев С. С. Общая теория права: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. 576 с.
3. Алексеев, С. С. Право: азбука-теория-философия: опыт комплексного исследования. М: ООО «Издательство «СТАТУТ», 1999. 712 с.
4. Андреев, Ю. Н. Механизм гражданско-правовой защиты. Монография. М.: Норма: ИНФРА-М, 2019. 464 с.
5. Апелляционное определение Верховного Суда РФ от 20.09.2019 № 46-АПА19-19 // СПС «Консультант Плюс».
6. Апелляционное определении Верховного суда РФ от 02.10.2019 г. № 5-АПА19-131 // СПС «Консультант Плюс».
7. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 30.12.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 10.01.2022.) // СПС «Консультант Плюс».
8. Баринов А. С. Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации : дис. канд. юрид. наук. М., 2017. 192 с.
9. Басманов, Н. Ю. Обычная хозяйственная деятельность в рамках взыскания убытков, причиненных налоговыми органами / Н. Ю. Басманов, А. В. Ильин // Налоги и налогообложение. 2019. № 7. С. 31-38.
10. Богданова, Д. С. Проблема реализации права налогоплательщика на представление возражений на акт налоговой проверки / Д. С. Богданова, А. А. Локотко // Право. Общество. Государство: сборник научных трудов студентов и аспирантов. Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский институт (филиал) ВГУЮ (РПА Минюста России), 2019. С. 40-43.
11. Брунышева Л. В., Львова И. Г. Субъекты налоговых правоотношений //Сибирское юридическое обозрение. 2019. №2. С. 228-233.

12. Вавилин Е. В. Проблемы осуществления субъективных гражданских прав в современной России // Государство и право. 2008. № 2. С. 33.
13. Варийчук Е. К. К вопросу о соотношении субъективных прав и законных интересов в налоговом праве // Финансовое право. 2009. № 8. С. 22-26.
14. Василевич С. Г. Обратная сила закона: основания и пределы // Вестник Московского университета МВД России. 2017. №6. С. 203-209.
15. Вершинин А. П., Способы защиты прав предпринимателей в арбитражном суде. СПб.: Северо-Запад, 1996. 76 с.
16. Винницкий Д. В. Налоговое право: учебник для бакалавров. 2-е изд. М.: Юрайт, 2018. 360 с.
17. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. 395 с.
18. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. М.: НОРМА, 2000. 192 с.
19. Витрук, Н. В. Общая теория правового положения личности. Монография, М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. 448 с.
20. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 25.02.2022) // СПС «Консультант Плюс».
21. Гражданский процесс: Учебник / В.В. Аргунов, Е.А. Борисова, Н.С. Бочарова; под ред. М.К. Треушникова. - 5-е изд., перераб. и доп. М.: Статут, 2014. 960 с.
22. Гражданский процесс: учебник для студентов высших юридических учебных заведений / Д. Б. Абушенко, К. Л. Брановицкий, В. П. Воложанин [и др.] ; под ред. В. В. Яркова, - 10-е изд., перераб. и доп. М.: Статут, 2017. 720 с.
23. Грачева Е. Ю. Налоговые правоотношения // Финансовое право. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юриспруденция. 2000. 304 с.

24. Гудым, В. Н. Способы защиты прав налогоплательщиков: современное состояние и перспективы развития: автореферат дис. канд. юрид. наук. Москва, 2008. 26 с.
25. Долгополов, О. И. Особенности предмета правового регулирования возмещения убытков, причиненных налоговыми органами // Гражданин и право. 2015. № 1. С. 74-85.
26. Ершов В. В. Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений. М., 2018. 627 с.
27. Закон Челябинской области от 25.11.2016 № 449-30 «О налоге на имущество организаций» // СПС «Консультант Плюс».
28. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 31.05.2011 № 145 // СПС «Консультант Плюс».
29. Кайнов, В. И. Актуальные проблемы налоговых правоотношений. Монография / В. И. Кайнов, Э. В. Зарецкая. Санкт-Петербург: СПбГУ ГА, 2018. 152 с.
30. Киреенко, А. П. Защита прав налогоплательщиков в Российской Федерации. Иркутск: Байкальский государственный университет, 2012. 84 с.
31. Кистринова, О. В. Специализированные суды: опыт России и зарубежных стран // Российский судья. 2015. № 2. С. 9-11.
32. Козлов, Н. А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Российский государственный университет правосудия. Москва, 2019. 260 с.
33. Козлов, Н. А. Сущностные и правовые характеристики способа защиты субъективных прав. Разновидности способов защиты прав налогоплательщика // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2017. № 3(30). С. 208-216.
34. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12.12.1993 г.: с учетом поправок, внесенных законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от

30 декабря 2008 г. № 6-ФКЗ, от 30 декабря 2008 г. № 7-ФКЗ, от 14 марта 2020 года № 1-ФКЗ) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, (дата обращения 21.12.2021).

35. Копина А. А. Обязанность по уплате налога как основа правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. 2017. №10. С. 32-36.

36. Косаренко Н. Н. Налоговые споры: способы защиты прав налогоплательщиков. Монография. М.: Русайнс, 2017. 168 с.

37. Красюков, А. В. Исполнение налогового обязательства: пределы осуществления субъективных прав и критерии надлежащего исполнения // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2019. № 4(39). С. 200-211.

38. Красюков, А. В. Права и обязанности налогоплательщика: взаимосвязь, защита и реализация // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2018. № 4(35). С. 232-240.

39. Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник для бакалавров. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2013. 495 с.

40. Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник для бакалавров. 9-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. 464 с.

41. Крохина, Ю. А. К вопросу о повышении эффективности разрешения налоговых споров // Ученые труды Российской академии адвокатуры и нотариата. 2020. № 2(57). С. 20-24.

42. Крохина, Ю. А. Налоговое право: учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению «Юриспруденция» и по специальностям «Юриспруденция», «Правоохранительная деятельность». 3-е изд. М.: Юнити-Дана, 2017. 463 с.

43. Кувтырева, Т. А. Налоговая оговорка как способ защиты прав налогоплательщика // Молодой ученый. 2021. № 49 (391). С. 219-221.

44. Кувтырева, Т. А. Правомерность истребования документов (информации) у налогоплательщика вне рамок налоговых проверок // Ис-

следования молодых ученых : материалы XXVIII Междунар. науч. конф. (г. Казань, декабрь 2021 г.). Казань: Молодой ученый, 2021. С. 20-23.

45. Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. 796 с.

46. Налоговое право России: Учебник для вузов / Ю. А. Крохина, Н. С. Бондарь, В. В. Гриценко, И. И. Кучеров; Отв. ред. Ю. А. Крохина. - 5-е изд., испр. - Москва : Норма: НИЦ ИНФРА-М, 2015. 704 с.

47. Налоговое право: учебник/отв. ред. И. А. Цинделиани 3-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2019. 704 с.

48. Налоговые споры: особенности рассмотрения в арбитражных судах: научно-практическое пособие / К. Т. Анисина, И. В. Бит-Шабо, Е. Г. Васильева [и др.] ; под. ред. И. А. Цинделиани. Москва : РГУП, 2020. 364 с.

49. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 02.07.2021) // СПС «Консультант Плюс».

50. Незнамов, А. В. О понятиях «способ», «средство», «форма защиты права» и их взаимодействии // Арбитражный и гражданский процесс. 2013. № 6. С. 2-5.

51. Николаева, Т. А. Российская и зарубежная судебная практика по делам о свободе экономической деятельности (на примере налоговых споров)// Современное право. 2016. № 10. С. 98-102.

52. Нудненко Л. А. Конституционные права и свободы личности в России. М. 2010. – 449 с.

53. Озерова Т. А. Налоговый агент как субъект налогового процесса // Пробелы в российском законодательстве. 2011. № 6. С. 337–342.

54. Определении Верховного Суда РФ от 30.07.2015 N 305-КГ15-3206 по делу А40-140893/2013 // СПС «Консультант Плюс».

55. Определении Верховного Суда РФ от 25.01.2016 № 310-КГ15-17978 // СПС «Консультант Плюс».

56. Определении Верховного суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602// СПС Консультант Плюс.
57. Определение Верховного суда РФ от 20.02.2018 № 305- КГ17-17790 // СПС «Консультант Плюс».
58. Определение Верховного суда РФ от 26.08.2019 № 309-КГ18-26166 // СПС «Консультант Плюс».
59. Определение Верховного Суда РФ от 27.05.2020 N 309-ЭС20-6503 // СПС «Консультант Плюс».
60. Определение Верховного суда РФ от 01.02.2021 № 309-ЭС20-16872 // СПС «Консультант Плюс».
61. Определение Верховного Суда РФ от 09.09.2021 по делу № А33-3832/ 2019 // СПС «Консультант Плюс».
62. Определение Конституционного Суда РФ от 16.07.2015 № 1770-О // СПС «Консультант Плюс».
63. Определение Конституционного Суда РФ от 17.06.2018 № 1756-О // СПС «Консультант Плюс».
64. Определение Конституционного Суда РФ от 25.11.2020 № 2823-О // СПС «Консультант Плюс».
65. Определение Конституционного Суда РФ от 28.01.2021 № 150-О // СПС «Консультант Плюс».
66. Орлов, М. Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996.
67. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 23.03.2017 по делу № А82-4790/2016 // URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/FUmWiHltoK1C/> (дата обращения 16.02.2022).
68. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 16.09.2019 № Ф03-4020/2019 по делу № А51-24/2019 // СПС «Консультант Плюс».
69. Постановление Арбитражного суда Кировской области от 26.10.2020 по делу № А28-10703/2019 // СПС «Консультант Плюс».

70. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.02.2017 по делу № А40-41225/2014 // URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/10O1LvUczsZv/> (дата обращения 27.03.2022).
71. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.06.2017 по делу № А41-18887/16 // СПС «Консультант Плюс».
72. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.01.2017 по делу № А65-4349/2016 // СПС «Консультант Плюс».
73. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.02.2018 N Ф06-29834/2018 по делу N А12-13646/2017// СПС «Консультант Плюс».
74. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.06.2018 N Ф06-34137/2018 по делу N А49-9006/2017 // СПС «Консультант Плюс».
75. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 06.02.2019 N Ф06-41890/2018 по делу №А55-1118/2018 // СПС «Консультант Плюс».
76. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 12.03.2021 по делу № А55-9267/2020 // СПС «Консультант Плюс».
77. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 17.04.19 № А32-1410/2018 // СПС Консультант Плюс.
78. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 01.06.2016 N Ф09-4978/16 по делу N А34-3793/2015// СПС «Консультант Плюс».
79. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 14.06.18 № Ф09-2726/18 // СПС Консультант Плюс.
80. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 18.06.2021 по делу №А76-19061/2020 // СПС «Консультант Плюс».
81. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 03.02.2015 N Ф10-4996/2014 по делу N А54-2952/2013 // СПС «Консультант Плюс».

82. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 06.06.17 № А09-9964/2016 // СПС Консультант Плюс.
83. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.10.2020 N 18АП-10356/2020 // СПС «Консультант Плюс».
84. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 г. №20-П // СПС «Консультант Плюс».
85. Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 № 5-П // СПС «Консультант Плюс».
86. Постановление Конституционного Суда РФ от 21.01.2010 N 1-П // СПС «Консультант Плюс».
87. Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2013 N 17-П // СПС «Консультант Плюс».
88. Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 г. №17-П // СПС «Консультант Плюс».
89. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2018 года № 32-П // СПС «Консультант Плюс».
90. Постановление Конституционного Суда РФ от 06.06.2019 № 22-П // СПС «Консультант Плюс».
91. Постановление Конституционного Суда РФ от 09.04.2020 года № 16-П // СПС «Консультант Плюс».
92. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.07.2018 N 11АП-4250/2018 по делу N А49-9455/2017 // СПС «Консультант Плюс».
93. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.04.2021 г. по делу № А49-4003/2020 // СПС «Консультант Плюс».
94. Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11.06.1999 // СПС «Консультант Плюс».
95. Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 30.06.2015 N 28 // СПС «Консультант Плюс».

96. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2016 N 7 (ред. от 22.06.2021) // СПС «Консультант Плюс».
97. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.08.2020 по делу № А60-14767/2020 // СПС «Консультант Плюс».
98. Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2020 по делу № А19-27765/2019 // СПС «Консультант Плюс».
99. Приказ Минфина России от 14.09.2018 № 194-н // СПС «Консультант Плюс».
100. Приказ ФНС России от 08.07.2019 N ММВ-7-19/343@ // СПС «Консультант Плюс».
101. Приказ ФНС России от 20.12.2019 № ММВ-7-9/645@ // СПС «Консультант Плюс».
102. Решение Арбитражного суда Волгоградской области от 03.08.2020 по делу № А12-5142/2020 // СПС «Консультант Плюс».
103. Решение Арбитражного суда Волгоградской области от 28.01.2021 по делу № А12-24180/2020 // СПС «Консультант Плюс».
104. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 30.07.2021 по делу № А40-118073/19-108-1922 // СПС «Консультант Плюс».
105. Решение Арбитражного суда Приморского края от 13.12.2018 по делу №А51-13123/2018 СПС // «Консультант Плюс».
106. Ровнейко, Р. В. Понятие и классификация налоговых льгот // Инновации и инвестиции. 2017. № 5. С. 77-80.
107. Рожкова М.А. Возражения (процессуальный и материальный аспекты) // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. - М.: ЮРИТ-Вестник, 2002, № 6. С. 97-106.
108. Рожкова, М. А. Средства и способы правовой защиты сторон коммерческого спора. М.: Волтерс Клувер, 2006. 416 с.;
109. Сводный отчет о работе арбитражных судов субъектов Российской Федерации в 2020 году Судебного департамента при Верховном

Суде Российской Федерации. // URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=5670> (дата обращения 12.02.2022).

110. Смирнов А. П. Юридические средства защиты субъективных прав: дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2015. 119 с.

111. Соловьев А. А. Налоговый агент как субъект налоговых правоотношений / А. А. Соловьев // *Colloquium-journal*. 2020. №2(54). С. 229-231.

112. Солодовниченко, Т. А. Субъективные права и обязанности в частном и публичном праве. Монография. М.: ИНФРА-М, 2021. 111 с.

113. Справка о работе с обращениями граждан и запросами пользователей информацией в ФНС России в 2021 году и в декабре 2021 года. // URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/appeals_citizens/11867375/ (дата обращения 22.04.2022).

114. Токарев С. И. Правовой режим тайны в налоговых правоотношениях. Дис. канд. юрид. наук, М., 2018. 217 с.

115. Тропская С. С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица в Российской Федерации. Автореф. дис. канд. юрид. наук. М., 2007. URL: <https://dlib.rsl.ru/01003353430> (дата обращения 19.09.2021).

116. Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций. М.: Гросс Медиа, 2018. 996 с.

117. Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций. СПС Консультант плюс, 2020. 1320 с.

118. Федеральный закон от 29.06.2004 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» // СПС «Консультант Плюс».

119. Федеральный закон от 27.07.2010 N 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг» // СПС «Консультант Плюс».

120. Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс».
121. Федеральный закон от 30.11.2016 г. N 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс».
122. Финансовое право Российской Федерации / под ред. М.В. Карасевой. М.: Норма, 2008. 534 с.
123. Цветкова, Е. А. Возмещение убытков как способ защиты прав и законных интересов налогоплательщиков // *Налоги*. 2019. № 1. С. 15-18.
124. Цветкова, Е. А. Особенности судебной защиты прав и законных интересов организаций-налогоплательщиков в налоговых спорах // *Адвокат*. 2015. № 11. С. 44-55.
125. Цветкова, Е. А. Способы защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в налоговых спорах // *Финансовое право*. 2016. № 7. С. 28-33.
126. Югов А. А. Механизм реализации конституционных (основных) прав, свобод и обязанностей – ключевой компонент подлинного народовластия // *Конституционное и муниципальное право*. 2008. № 7. С. 23.
127. Ядрихинский С. А. Законные интересы налогоплательщиков: проблемы теории и практики. Монография. М.: Проспект, 2020 – 384 с.
128. Якушев Н. О. Субъективные права и интересы в налоговом праве // *Финансовое право*. 2006. № 9. С. 29-32.
129. Administrative justice in Europe – Report for Germany– Dr. Carsten Gunther, Judge at the Federal Administrative Court, Leipzig. p. 3.
130. Ault H.J. Tax Simplification From a Comparative Point of View // *International Studies in Taxation: Law and Economics*. London, etc., 1999. P. 29-44.

131. Doing business in 2004: Understanding Regulation. World Bank. 2004. P. 51-53.

132. The Culture of Judicial Independence in a Globalised World. Front Cover. Shimon Shetreet, Wayne McCormack. BRILL, Nov 10, 7. 2016 – Law – p. 25.

133. The United States Tax Court: An Historical Analysis (2d ed. 2014) Harold Dubroff, Albany Law School, Brant J. Hellwig – Washington and Lee University School of Law, p. 105.