*На правах рукописи*

Шинкарюк Денис Александрович

**ДОСУДЕБНОЕ УРЕГУЛИРОВАНИЕ**

**НАЛОГОВЫХ СПОРОВ**

**(финансово-правовое исследование)**

Специальность 12.00.14 – административное право,

финансовое право, информационное право.

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Омск-2008

Диссертация выполнена на кафедре государственного и муниципального права Омского государственного университета им. Ф.М. Достоевского

|  |  |
| --- | --- |
| Научный руководитель: | доктор юридических наук, профессор  **Костюков Александр Николаевич** |
| Официальные оппоненты: | доктор юридических наук, профессор  **Карасева Марина Валентиновна**  кандидат юридических наук,  **Косицина Лариса Александровна** |
| Ведущая организация: | **Уральская государственная юридическая академия** |

Защита состоится «30» октября 2008 г. в 11 час. 00 мин. на заседании диссертационного совета ДМ 212.179.06 по защите диссертаций на соискание ученой степени доктора наук при Омском государственном университете им. Ф.М. Достоевского по адресу: 644089, г. Омск, ул. 50 лет Профсоюзов, д. 100, учебный корпус 7 (юридический факультет), зал заседаний Ученого совета, ауд. 315.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Омского государственного университета им. Ф.М. Достоевского по адресу: 644077, г. Омск, пр. Мира, д. 55А, учебный корпус 2.

Автореферат разослан «25» сентября 2008 г.

Ученый секретарь диссертационного совета И.В. Глазунова

**I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы исследования.** Налоговое законодательство, в силу его значимости для государства в целом, всегда являлось предметом пристального внимания всех слоев общества. Несмотря на то, что в современном виде оно появилось с принятием в 1998 году части первой Налогового кодекса Российской Федерации, правотворческая деятельность по внесению изменений в законодательство о налогах и сборах не прекращается и по сегодняшний день.

И если на первых этапах задачей ученых финансистов и законодателя являлось формирование основ налогового законодательства, создание основных его институтов и механизмов, а также непосредственная разработка системы налогов и сборов, то в настоящее время усилия и тех, и других направлены на доведение правовых конструкций до совершенства, отладку созданных механизмов и совершенствование существующих обязательных платежей.

На современном этапе экономического развития Российской Федерации особо актуальной является проблема своевременного пополнения бюджета, его сбалансированности по доходам и расходам, обеспечение финансирования федеральных, региональных и местных потребностей.

Налоги – основной источник доходов государства, за счет которых формируется до 80 % федерального бюджета. Общий объем доходов федерального бюджета в 2007 году утвержден в размере 6 965 317 200 тысяч рублей, налоговые доходы предусмотрены в размере 4 242 963 000 тысяч рублей, что составляет 61 % от общего объема доходов федерального бюджета[[1]](#footnote-1). В 2008 году объем доходов федерального бюджета утвержден в размере 8 056 875 884 тысяч рублей, из них налоговые доходы 4 586 209 152 тысяч рублей или 57 % от общего объема доходов федерального бюджета[[2]](#footnote-2). При этом фактически налоги в Российской Федерации уплачивает лишь половина налогоплательщиков. Число налогоплательщиков, не представляющих отчетность в налоговые органы или представляющих «нулевую» отчетность, по состоянию на начало 2004 года составило 1 458 725 организаций и 967 691 индивидуальных предпринимателей[[3]](#footnote-3). В 2007 году, согласно опросам общественного мнения, около 25% населения страны считают приемлемым не платить налоги, если можно уклониться от их уплаты[[4]](#footnote-4). Поэтому вопрос четкого, без неясностей и двусмысленностей правового регулирования взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков (налоговых агентов), возникающих в сфере налогообложения, был и в настоящее время остается одним из основных вопросов построения правового государства и возможности дальнейшего продолжения экономических реформ.

Поскольку деятельность государства связана с изъятием у физических и юридических лиц принадлежащего им на праве собственности имущества, то это неизбежно создает конфликтные ситуации. Разрешению возникающих противоречий между государством и налогоплательщиками до недавнего времени было отдано преимущественно судебным органам государства. Однако загруженность судебных инстанций, а также высокий показатель количества случаев, когда действия налоговых органов признаются неправомерными, выявили необходимость введения дополнительных средств разрешения противоречий, возникающих при применении законодательства о налогах и сборах. В числе таких средств может выступать и институт досудебного урегулирования налоговых споров.

В идеале нормативно-правовое регулирование досудебного разрешения налоговых споров должно создавать условия целостного, последовательного, рационального и успешного выполнения фискальных задач государства, с одной стороны, и обеспечение охраны прав и законных интересов налогоплательщиков и совершенствование правовых гарантий от должностных злоупотреблений, с другой.

Правовое регулирование досудебного разрешения налоговых споров на сегодняшний день остается малоизученным. Вместе с тем исследование данного вопроса имеет как теоретическую (с целью выявления путей дальнейшего совершенствования законодательства), так и практическую (для защиты прав налогоплательщиков и интересов государства) необходимость.

Отсутствие полноценного налогового законодательства привело к тому, что основные положения о досудебном разрешении налоговых споров до принятия Налогового кодекса Российской Федерации не были в достаточной степени отражены на законодательном уровне, а в основном вырабатывались в процессе правоприменительной деятельности.

Налоговый кодекс Российской Федерации закрепил ряд мер, направленных на разрешение конфликтных ситуаций между налоговыми органами и налогоплательщиками. Однако это не изменило ситуацию коренным образом.

Недостаточность научного и теоретического материала, противоречивость и неслаженность федерального законодательства в области регулирования порядка разрешения налоговых споров обуславливают, в числе других причин, «самодеятельность» правоприменителей в данной сфере общественных отношений.

Именно поэтому научная разработка таких категорий, как налоговый спор, досудебное урегулирование налоговых споров, процедура их разрешения способна внести значительный вклад в теорию финансового и, в частности, налогового права, а также усовершенствовать правоприменительную налоговую практику.

**Степень научной разработанности темы.** Несмотря на актуальность исследования механизмов урегулирования налоговых споров, обнаруживается слабая научная разработанность проблемы. В учебных пособиях по финансовому и налоговому праву механизму разрешения налоговых споров уделяется незначительное внимание.

Теоретические работы, посвященные комплексному изучению налоговых споров и механизму их разрешения, отсутствуют. Лишь в работах И.В. Цветкова[[5]](#footnote-5) предпринимались попытки выделения признаков, отличающих налоговые споры от иных споров (например, гражданских) и проведения их классификации.

Г.В. Петрова в рамках своих научных исследований также обращалась к вопросу классификации налоговых споров[[6]](#footnote-6).

Существующим проблемам разрешения налоговых споров уделено внимание в работах С.Г. Пелеяева и В.М. Зарипова[[7]](#footnote-7).

Отдельные недостатки досудебной процедуры урегулирования налоговых споров отмечались А.С. Жильцовым[[8]](#footnote-8).

В связи с неразработанностью проблемы налоговых споров и механизма их разрешения в финансово-правовой науке, автор в процессе проведения исследования опирался, прежде всего, на труды ученых по общей теории права, административного, конституционного и гражданского права: С.С. Алексеева, В.С. Бахраха, Н.А. Бобровой, С.Н. Братуся, В.В. Витрянского, Н.В. Витрука, С.А. Герасименко, А.Б. Годес, Б.М. Лазарева, А.В. Малько, А.В. Мицкевича, В.А. Мусина, А.П. Сергеева, Ю.Н. Старилова, Ю.К. Толстого, Р.О. Халфиной, Г.Ф. Шершеневича, Ц.А. Ямпольской, В.Ф. Яковлева.

Особое внимание было уделено работам в области финансового и, в частности, налогового права таких ученых, как: А.В. Брызгалин, Е.М. Гиссин, А.С. Емельянов, С.В.Запольский, Е.А. Имыкшенова, М.В. Карасева, Ю.А. Крохина, Н.П. Кучерявенко, М.В. Кустова, О.А. Ногина, М.Ю. Орлов, С.Г. Пепеляев, М.А. Перепелица, В.В. Попов, Е.А. Ровинский, О.В. Староверова, О.А. Тарасенко, М.В. Титова, Н.И. Химичева, С.Д. Цыпкин, Н.А. Шевелева, Н.Д. Эриашвили, В.А. Яговкина и других.

Содержание и выводы исследования базируются на трудах А.П. Балакиной, Т.А. Гусевой, А.С. Жильцова, В.М. Зарипова, И.С. Иванова, Е.Б. Лупарева, Г.В. Петровой, В.В. Семинихина, А.А. Тадеева, Д.Е. Фадеева, И.В. Цветкова и др.

**Объектом диссертационного исследования** являются общественные отношения, складывающиеся в процессе возникновения и разрешения налоговых споров.

**Предметом диссертационного исследования** является законодательство о налогах и сборах, научно-практические концепции, а также правоприменительная практика по вопросам разрешения налоговых споров в досудебном порядке.

**Цель и задачи диссертационного исследования.**

Цель настоящей работы – всестороннее научно-практическое исследование налоговых споров; анализ понятия и признаков налогового спора; изучение механизма досудебного урегулирования налоговых споров и, как следствие, разработка предложений и рекомендаций по совершенствованию налогового законодательства и правоприменительной практики в сфере досудебного урегулирования налоговых споров.

Достижение этой цели требует последовательного решения следующих задач:

– определение понятия и признаков налогового спора;

– проведение классификации налоговых споров;

– определение субъектного состава досудебного урегулирования налоговых споров;

– проведение анализа порядка досудебного урегулирования налоговых споров;

– разработка научно обоснованных рекомендаций и практических предложений по совершенствованию налогового законодательства в части, имеющей отношение к досудебному урегулированию налоговых споров.

**Методологическая и источниковедческая базы исследования.** Выводы и предложения, содержащиеся в диссертации, основаны на общенаучных методах и совокупности частно-научных методов познания.

В ходе работы над диссертацией использовались методы анализа, синтеза, системно-структурный, сравнительный, логический, структурно-функциональный, формально-юридический, метод правового моделирования.

Положения и выводы диссертации основываются на изучении Конституции Российской Федерации, Налогового кодекса РФ, Гражданского кодекса РФ, а также иных нормативных правовых актов, регламентирующих порядок досудебного разрешения налоговых споров.

**Эмпирическую базу** исследования составляют акты Высшего арбитражного суда РФ, судебные постановления федеральных арбитражных судов, практика деятельности налоговых органов в сфере досудебного урегулирования налоговых споров.

**Научная новизна диссертации** состоит в том, что впервые в науке финансового права проводится комплексное диссертационное исследование проблемы досудебного урегулирования налоговых споров. Дается определение налогового спора и характеристика содержания налогового спора как института налогового права. Анализируется на основе обширного нормативного материала процедура досудебного урегулирования налогового спора.

Новизна научно-теоретического подхода в данном исследовании выражается в круге выявленных проблем и противоречий, в предложенных подходах к их разрешению. В работе сформулированы предложения по совершенствованию налогового законодательства, отличающиеся существенной новизной и направленные на повышение эффективности досудебного урегулирования налоговых споров.

**На защиту выносятся следующие основные положения:**

1. Налоговый спор представляет собой разногласие, возникающее на основе специфических юридических фактов между налогоплательщиком (налоговым агентом) и уполномоченным государственным органом (образованием) по поводу рассмотрения законности ненормативного правового акта, решения или действия (бездействия) последнего.

2. Основными элементами юридической конструкции налогового спора являются: стороны налогового спора, предмет налогового спора и основание спора.

Под сторонами налогового спора предлагается рассматривать участников налогового правоотношения, между которыми может возникнуть налоговый спор. Критерием, используя который можно определить какие из участников налоговых отношений могут быть субъектами налогового спора, является возможность отнесения их (участников) к категории властных или подконтрольных. При этом существование налогового спора возможно только при одновременном участии как властного, так и подконтрольного субъекта. Существование налогового спора между равнозначными субъектами налоговых отношений невозможно.

Предметом налогового спора является установление законности ненормативного правового акта, решения или действия (бездействия) властного субъекта.

Под основанием налоговых споров понимается ограниченная группа юридических фактов – действий, с наличием которых налоговое законодательство связывает возможность возникновения, изменения или прекращения прав у сторон налогового спора.

3. Разработана научная классификация налоговых споров по следующим критериям:

– по основанию налогового спора;

– по инициатору налогового спора;

– по обязательности досудебного урегулирования;

– по сфере возникновения налогового спора.

4. Субъектами досудебного урегулирования налоговых споров являются: на стороне подконтрольного субъекта – налогоплательщик (налоговый агент); на стороне властного субъекта – налоговый орган, таможенный орган при перемещении товаров через таможенную границу РФ в части налога на добавленную стоимость.

Включение других публичных субъектов в перечень субъектов досудебного урегулирования налогового спора является спорным и необоснованно расширяет перечень властных субъектов, имеющих право принимать участие при досудебном разрешении налогового спора как самостоятельные субъекты.

5. Налоговое законодательство содержит три относительно самостоятельных процедуры досудебного урегулирования налоговых споров:

– общий порядок досудебного урегулирования налоговых споров;

– специальный порядок урегулирования налоговых споров, возникающих в связи с проведением налоговых проверок;

– специальный порядок урегулирования налоговых споров, возникающих в связи с рассмотрением дел о налоговых правонарушениях, выявленных при осуществлении иных мероприятий налогового контроля.

6. Совершенствование налогового законодательства в области досудебного урегулирования налоговых споров возможно путем создания единой (универсальной) процедуры досудебного урегулирования налоговых споров.

7. Повышение эффективности досудебного урегулирования налоговых споров возможно путем создания специальных механизмов, используемых при досудебном урегулировании налоговых споров. А именно:

* наделение органа, принимающего решение по итогам досудебного урегулирования налогового спора, специальными полномочиями, которые касаются сумм, подлежащих взысканию с налогоплательщика;
* изменение срока уплаты налога и сбора, а также пеней, предусмотренное главой 9 Налогового кодекса РФ.

8. При досудебном урегулировании налоговых споров существует необходимость наделения подконтрольного субъекта эффективными правомочиями на стадии досудебного урегулирования налоговых споров. Среди них:

* право налогоплательщика на ознакомление с материалами налоговой проверки;
* право на отложение заседания Комиссии при наличии уважительных причин;
* право налогоплательщика на изменение своей позиции в ходе досудебного урегулирования налогового спора.

9. Для повышения эффективности досудебного урегулирования налоговых споров необходимо создание специального субъекта, рассматривающего споры в досудебном порядке.

10. Существует необходимость усиления контроля за действиями налогового органа. Для чего требуется:

* изменение критериев оценки деятельности налоговых органов;
* введение ответственности должностных лиц налогового органа, принимающих решение по результатам рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке;
* создание специального органа либо наделение существующих финансовых органов функцией контроля за действиями налоговых органов;
* создание института компенсации налогоплательщику за незаконное изъятие денежных средств.

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования.**

Теоретическое значение диссертации состоит в том, что ее положения развивают и конкретизируют концепцию досудебного разрешения налоговых споров, позволяют унифицировать представления о досудебном урегулировании налоговых споров и сформировать наиболее оптимальную модель правового регулирования внесудебного разрешения налоговых споров, необходимую современному правовому демократическому государству. Сформулированные положения и выводы в дальнейшем могут быть использованы при подготовке методических и учебных пособий по курсу финансового права.

Практическая значимость исследованиязаключается в возможности использования результатов диссертационного исследования в процессе совершенствования налогового законодательства в части досудебного урегулирования налоговых споров.

Кроме того, проведенный в ходе работы над диссертацией анализ может быть использован в правоприменительной деятельности при участии в досудебном урегулировании налоговых споров.

**Апробация результатов исследования** заключается в том, что основные положения и выводы диссертации обсуждены, одобрены и рекомендованы к защите кафедрой государственного и муниципального права Омского государственного университета им. Ф. М. Достоевского. Основные положения диссертации и выводы нашли свое отражение в научных публикациях автора, а также на конференциях, проводимых в Омском государственном университете им. Ф.М. Достоевского.

Основные предложения и выводы апробированы в профессиональной деятельности диссертанта со студентами в рамках учебных курсов финансового и налогового права, а также деятельности связанной с представлением и защитой интересов налогоплательщиков в налоговых органах и арбитражных судах.

**Структура диссертации** обусловлена целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих четыре параграфа, заключения, приложения и библиографического списка.

**II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Во **введении** обосновывается актуальность исследования, освещается степень научной разработанности темы исследования, определяются цели и задачи диссертационного исследования, объект и предмет, а также методологическая, источниковедческая и эмпирическая базы исследования, характеризуется научная новизна, формулируются основные положения, выносимые на защиту, показывается теоретическая и практическая значимость полученных выводов и сделанных предложений, указываются сведения об апробации результатов исследования.

**Первая глава** «Финансово-правовая характеристика налогового спора»посвящена рассмотрению теоретических вопросов специфики элементов содержания понятия «налоговый спор», определения понятия «налоговый спор», а также выделению классификационных признаков, позволяющих разделить все налоговые споры на виды.

**В первом параграфе**«Понятие налогового спора»рассматриваетсявопрос определения понятия «налоговый спор». Автором отмечается, что содержание указанного понятия законодательно не закреплено, в научной среде отсутствует не только сколько-нибудь проработанное понятие, но и единство мнений о правовой природе данного явления.

На основе анализа существующих точек зрения различных ученых относительно сущности и содержания таких понятий как «спор» и «правовой спор» диссертантом выделяются обязательные элементы содержания понятия налоговый спор (то есть составляющие внутренней структуры понятия, наличие которых является обязательным для характеристики описываемого явления): стороны, предмет и основание налогового спора.

Стороны налогового спора предлагается рассматривать в двух аспектах – в широком смысле и в узком. В широком смысле под сторонами (субъектами) налогового спора понимаются все лица, принимающие участие в налоговом споре (то есть и те, между кем возникает налоговый спор, и те кто уполномочен рассматривать и принимать властное решение, разрешающее налоговый спор по существу). В узком смысле под сторонами налогового спора предлагается рассматривать только те субъекты налогового правоотношения между которыми непосредственно возникает (может возникнуть) неурегулированное разногласие. Обосновывается возможность использования для целей исследования понятие сторон налогового спора именно в узком смысле.

Анализируя различные научные подходы к пониманию участников налоговых правоотношений, диссертантом выделяется признак, позволяющий отделить субъектов налогового правоотношения, не являющихся (не способными являться) субъектами налогового спора – возможность отнесения определенного участника налогового отношения к властному или подконтрольному субъекту.

На основе сопоставления всех участников налогового правоотношения с предложенным критерием делается вывод, что налоговый спор характеризует особый состав участников – налогоплательщик (налоговый агент) и уполномоченный государственный орган (государство, муниципальное образование).

Обосновывается специфика предмета налогового спора – установление законности правового акта или действия (бездействия) субъектов налогового спора.

В качестве основания налогового спора предлагается рассматривать юридический факт. Диссертантом делается вывод, что в качестве основания налогового спора могут выступать только такие юридические факты, как действия. Выделяются две группы оснований налоговых споров:

1. Решения (акты) властных субъектов:
   * решения о доначислении налога и пеней, предусмотренные п. 3 ст. 40 НК РФ;
   * решения о взыскании налога, сбора, а также пеней за счет денежных средств, находящихся на счетах организации-налогоплательщика (налогового агента) в кредитной организации, предусмотренные п. п. 2, 3, 4, 5 и 6 ст. 46 НК РФ;
   * инкассовые поручения (распоряжения) о таком списании налога, сбора, а также пеней со счетов налогоплательщиков в банке, предусмотренные в той же ст. 46 НК РФ;
   * решения налогового органа об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога (п. 6 ст. 64 НК РФ);
   * решения налогового органа о приостановлении операций по банковским счетам налогоплательщика (ст. 76 НК РФ);
   * решения об аресте имущества налогоплательщика как способе обеспечения исполнения налоговой обязанности (ст. 77 НК РФ);
   * решения (постановления) налогового органа о доначислении суммы налога и пени, когда при контроле за полнотой исчисления налога налоговый орган усомнился в правильности применения налогоплательщиком цены сделки (п. 3 ст. 40 НК РФ);
   * акты о совершении лицом, не являющимся налогоплательщиком, налоговым агентом, нарушений законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 101, п. 8 ст. 101.1);
   * решения, принятые вышестоящими налоговыми органами по итогам рассмотрения первичных жалоб.
2. Действия (бездействие) властных или подконтрольных субъектов:
   * изъятие документов и предметов с нарушением норм п. 5 ст. 94 НК РФ;
   * арест имущества с нарушением норм п. 5 ст. 77 НК РФ и др.;
   * кроме того, как действие подконтрольным субъектом может быть обжаловано предъявление (направление) к нему письменного требования об уплате недоимки (пени, санкций), предусмотренного гл. 10 НК РФ, или - письменного налогового уведомления (ч. 2 ст. 52 НК РФ).

С учетом выявленных особенностей элементов содержания понятия налоговый спор, формулируется определение налогового спора:

Налоговый спор – разногласие, возникающее на основе специфических юридических фактов между налогоплательщиком (налоговым агентом) и уполномоченным государственным органом (образованием) по поводу рассмотрения законности ненормативного правового акта, решения или действия (бездействия) последнего.

**Во втором параграфе** «Классификация налоговых споров» содержится

анализ существующих в науке точек зрения на классификацию налоговых споров. При этом высказывается мнение, что существующие подходы к выделению видов налоговых споров не являются исчерпывающими и детально обоснованными, в связи с чем обосновывается следующая классификация налоговых споров:

1. По основанию налогового спора.

1.1. Споры по вопросам права:

* споры, возникающие в связи с неприменением нормы права, подлежащей применению;
* споры, возникающие в связи с применением нормы, не подлежащей применению;
* споры, возникающие в связи с неправильным толкованием нормы права.

1.2. Споры по вопросам факта:

* налоговые споры о существовании определенного факта;
* налоговые споры об оценке факта.

1.3. Процедурные споры.

2. По инициатору налогового спора:

2.1. Налоговые споры, возникающие по инициативе подконтрольного субъекта;

2.2. Налоговые споры, возникающие по инициативе властного субъекта.

3. По обязательности досудебного урегулирования:

3.1. Споры, подлежащие обязательному досудебному урегулированию:

* налоговые споры о взыскании налоговой санкции, инициируемые налоговым органом;
* налоговые споры о признании недействительным решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, инициируемые подконтрольным субъектом.

3.2. Споры, не имеющие обязательного досудебного порядка.

4. По сфере возникновения налогового спора:

4.1. Споры, возникающие при проведении мероприятий налогового контроля;

4.2. Споры, возникающие при иных обстоятельствах.

**Вторая глава** «Финансово-правовая конструкция досудебного урегулирования налоговых споров»содержиткомплексный анализ существующего порядка досудебного урегулирования налоговых споров.

**В первом параграфе** «Субъекты досудебного урегулирования налогового спора»формулируется понятие досудебного урегулирования налогового спора, под которым предлагается понимать законодательно установленный порядок разрешения налоговых споров вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом). Обосновывается перечень участников досудебного урегулирования налоговых споров:

* организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками или плательщиками сборов;
* организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами;
* налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы);
* таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации).

Для возможности выступать в качестве субъекта досудебного урегулирования налогового спора, доказывается необходимость наличия у физических и юридических лиц налоговой правосубъектности.

Анализируются нормы налогового законодательства и на его основе выделяются права подконтрольного субъекта, которые предлагается разделить на две группы: «общие» и «специальные» права.

К «общим» правам отнесены те права, которыми подконтрольные субъекты обладают и до вступления в налоговый спор и используются ими при возникновении налогового спора:

* представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;
* представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;
* присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;
* получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;
* требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;
* не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие настоящему Кодексу или иным федеральным законам;
* обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц.

Под «специальными» правами подконтрольного субъекта налогового спора предлагается понимать права, которые возникают и используются им исключительно при разрешении налогового спора:

* право налогоплательщика представлять органу, рассматривающему налоговый спор, возражения и доказательства в подтверждение заявленных возражений (ст. 100, 101.4 НК РФ);
* право подконтрольного субъекта присутствовать при рассмотрении (разрешении) налогового спора (ст. 101, 104.4 НК РФ);
* право налогоплательщика на прекращение спора, инициатором которого являлся сам налогоплательщик (ст. 139 НК РФ);
* право налогоплательщика на получение итогового документа по рассмотрению налогового спора (ст. 101, 101.4 НК РФ).

Рассматриваются полномочия властных субъектов налогового спора, которые также предлагается разделить на «общие» и «специальные». К общим правам относятся правомочия налогового органа, которые используются им для осуществления основной деятельности – контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

Анализируя правовое положение налогового органа, диссертант приходит к выводу, что поведение властного субъекта при досудебном разрешении налогового спора является жестко регламентированным, в силу чего налоговый орган в основном наделен обязанностями, часть из которых корреспондирует правам подконтрольного субъекта, а другая часть обязанностей связана с процедурой налогового спора. Не смотря на это в работе выделяются права налогового органа при досудебном разрешении налогового спора:

– продление срока принятия решения по результатам материалов налоговой проверки (ч.1 ст. 101 НК РФ);

– отложение рассмотрения материалов налоговой проверки в случае неявки лица, участие которого необходимо для рассмотрения (п. 5 ч.3 ст. 101 НК РФ);

– привлечение к участию в рассмотрении материалов налоговой проверки свидетеля, эксперта, специалиста (абз. 2 ч. 4 ст. 101 НК РФ);

– принятие решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (ч. 6 ст. 101 НК РФ);

– принятие или отмена ранее примененных мер, направленных на обеспечение возможности исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении (ч. 10 ст. 101 НК РФ);

– замена принятых обеспечительных мер на другие (ч. 11 ст. 101 НК РФ);

– приостановление исполнения обжалуемого решения (ч. 4 ст. 101.2 НК РФ).

В результате делается вывод, что все приведенные права властного субъекта носят процедурный характер, в то время как отсутствуют полномочия, позволяющие налоговому органу варьировать свои действия относительно результатов рассмотрения налогового спора.

Отдельное внимание в работе уделяется вопросу о возможности отнесения таможенных органов, органов внутренних дел и финансовых органов к субъектам досудебного урегулирования налоговых споров, поскольку все перечисленные структуры поименованы налоговым кодексом.

Поскольку в силу статьи 34 Налогового кодекса РФ, таможенные органы наделены правами и обязанностями налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу РФ, то возможно говорить о таможенных органах, как о субъектах досудебного урегулирования налоговых споров в отношении налога на добавленную стоимость.

Анализируя правомочия финансовых органов, а также возможные варианты взаимодействия с подконтрольными субъектами, диссертант приходит к выводу о том, что финансовые органы могут выступать только в качестве субъекта налогового спора при его разрешении судом. Расширение перечня субъектов досудебного урегулирования налоговых споров за счет включения финансовых органов невозможно.

Обосновывается и невозможность отнесения органов внутренних дел к субъектам досудебного урегулирования налоговых споров, поскольку в силу Налогового кодекса РФ, они не наделены полномочиями, которые могут затронуть права налогоплательщика. Более того, налоговое законодательство не связывает возможность возникновения налогового спора ни с одним из действий органа внутренних дел.

**Во втором параграфе** «Порядок досудебного урегулирования налоговых споров»рассматривается существующий порядок досудебного урегулирования налоговых споров, закрепленный в Налоговом кодексе РФ. Анализ норм налогового законодательства позволяет диссертанту сделать вывод о наличии трех способов рассмотрения и разрешения налоговых споров:

1. Общий порядок досудебного урегулирования налоговых споров;
2. Специальный порядок урегулирования налоговых споров, возникающих в связи с проведением налоговых проверок;
3. Специальный порядок урегулирования налоговых споров, возникающих в связи с рассмотрением дел о налоговых правонарушениях, выявленных при осуществлении иных мероприятий налогового контроля.

Общий порядок досудебного урегулирования налогового спора регламентирован Разделом VII Налогового кодекса РФ – «Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействий их должностных лиц». Статья 137 НК РФ предусматривает общее право любого лица обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

Выявляются отдельные недостатки рассматриваемой процедуры урегулирования налоговых споров, в том числе отмечается, что детализированный порядок рассмотрения жалоб подконтрольного субъекта установлен Приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 17.08.2001 года №БГ-3-14/290 «Об утверждении Регламента рассмотрения споров в досудебном порядке»[[9]](#footnote-9). Диссертантом на основании положений Налогового кодекса РФ и правоприменительной практики ставится под сомнение возможность закрепления досудебного порядка урегулирования налоговых споров в указанном подзаконном акте, в связи с тем, что, во-первых, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции, а НК РФ не предусматривает такой возможности. Во-вторых, ряд положений указанного Регламента противоречит НК РФ, что отмечалось в судебной практике.[[10]](#footnote-10)

Отмечается, что использование «специальных порядков урегулирования налоговых споров» является не факультативным, а обязательным, то есть рассмотрение отдельных видов налоговых споров невозможно в общем порядке. Наиболее детализированным является специальный порядок урегулирования налоговых споров, возникающих в связи с проведением налоговых проверок.

При рассмотрении указанного порядка выявляются «пробелы» налогового законодательства, а также отмечаются нормы, направленные на повышение эффективности досудебного урегулирования налоговых споров. Особое внимание уделяется возможности принятия налоговым органом обеспечительных мер, направленных на обеспечение возможности исполнения принятого решения. Делается вывод о недостаточной проработке указанного механизма.

При рассмотрении специального порядка урегулирования налоговых споров, возникающих в связи с рассмотрением дел о налоговых правонарушениях, выявленных при осуществлении иных мероприятий налогового контроля отмечается возможность применения указанного механизма досудебного урегулирования налоговых споров в небольшом количестве случаев, в связи с практически полным отсутствием мероприятий налогового контроля, применяемых самостоятельно, то есть вне рамок налоговых проверок.

На основе анализа налогового законодательства выделяются мероприятия налогового контроля, не связанные с проведением налоговых проверок:

1. Учет организаций и физических лиц (ст.ст. 83 – 86 НК РФ).

2. Осмотр помещений, территорий, документов и предметов (ст. 92 НК РФ).

При этом отмечается, что осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

3. Экспертиза (ст. 95 НК РФ).

Диссертантом делается вывод об отсутствии необходимости существования рассматриваемого порядка досудебного урегулирования налоговых споров, во-первых, в связи с отсутствием эффективных (самостоятельных) механизмов выявления налоговых правонарушений. Во-вторых, в связи со схожестью со специальным порядком урегулирования налоговых споров, возникающих в связи с проведением налоговых проверок.

Подводя итог, делается вывод о необходимости создания единого, полноценного механизма досудебного урегулирования налоговых споров.

**Третья глава** «Совершенствование правового регулирования досудебного разрешения налоговых споров» посвящена рассмотрению возможных путей развития налогового законодательства в части досудебного урегулирования налоговых споров.

Для повышения эффективности досудебного урегулирования налоговых споров предлагаются следующие изменения налогового законодательства:

1. Создание единой (универсальной) процедуры досудебного урегулирования налоговых споров.

Для этого предлагается унифицировать основания возникновения налогового спора, что может быть достигнуто путем введения единого документа, на основании которого к налогоплательщику могут быть приняты какие-либо меры (доначисление налогов, взыскание штрафов и пеней). Любые решения налогового органа, затрагивающие права и законные интересы налогоплательщика должны оформляться единым (унифицированным) документом.

В приложении диссертантом предложен Проект новой редакции раздела VII части первой Налогового кодекса РФ, где представлена единая процедура досудебного урегулирования налоговых споров.

2. Создание специальных механизмов, применяемых при досудебном урегулировании налоговых споров.

Предлагается ввести специальные инструменты досудебного урегулирования налоговых споров, которые могли бы применяться исключительно при внесудебном рассмотрении налоговых споров (что повысит не только эффективность досудебного разрешения налоговых споров, но и заинтересованность подконтрольного субъекта во внесудебном урегулировании разногласий).

В качестве таких инструментов предлагается:

– ввести в налоговое законодательство институт «сделки с правосудием», то есть признание налогоплательщиком своей вины (полностью или в части) в обмен на исключение налоговым органом из итогового документа отдельных эпизодов (сумм налогов, штрафов, пеней);

– разрешить применение процедуры «изменения срока уплаты налога и сбора, а также пеней», предусмотренной Главой 9 НК РФ. В настоящее время использование указанной процедуры невозможно на стадии досудебного урегулирования налоговых споров.

3. Наделение подконтрольного субъекта эффективными правомочиями на стадии досудебного урегулирования налоговых споров.

В частности предлагается наделить налогоплательщика правом ознакомления с материалами налоговой проверки, подготавливаемыми структурными подразделениями налогового органа после вынесения акта налоговой проверки. Обосновывается необходимость наделения налогоплательщика правом заявлять ходатайства при досудебном урегулировании налоговых споров. Предлагается наделить налогоплательщика правом на изменение своей позиции в ходе досудебного урегулирования налоговых споров.

4. Создание специального субъекта, рассматривающего споры в досудебном порядке.

В работе обосновывается неэффективность совмещения налоговым органом функций обвинителя и арбитра, а также оценивается факт создания подразделений налогового аудита, призванных выступать независимым экспертом в ходе рассмотрения налоговых споров. Анализ функций внутреннего аудита, а также критериев, по которым проводится оценка деятельности службы, позволяет сделать диссертанту вывод о том, что службу внутреннего аудита нельзя рассматривать в качестве специального субъекта досудебного урегулирования налоговых споров. В качестве критериев, которым должен отвечать такой субъект предлагаются:

– отсутствие организационной подчиненности налоговым органам;

– осуществление оценки деятельности органа по количеству решений, вступивших в силу (не обжалованных налогоплательщиком, либо признанных судом законными).

5. Усиление контроля за действиями налогового органа.

Для повышения эффективности деятельности налоговых органов предлагается:

– изменение критериев оценки деятельности налоговых органов;

– введение ответственности должностных лиц налогового органа, принимающих решение по результатам рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке;

– создание специального органа, либо наделение существующих финансовых органов функцией контроля за действиями налоговых органов;

– создание института компенсации налогоплательщику за незаконное изъятие денежных средств.

В **заключении** содержатся краткие выводы и обобщения, сделанные в ходе исследования.

В **приложении** приводится проект изменений раздела VII части первой Налогового кодекса Российской Федерации «Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц». Проект новой редакции раздела VII НК РФ содержит 11 статей. Из них 4 статьи являются новыми, 7 статей представляют собой измененные в значительной степени статьи 100 – 101.4 Налогового кодекса РФ в действующей редакции.

Предлагается ввести единый документ, закрепляющий факт выявления налоговым органом нарушений налогового законодательства – «акт о нарушении налогового законодательства». Указываются его обязательные реквизиты и порядок составления.

Предусматривается право налогоплательщика представить возражения на акт о нарушении налогового законодательства. В случае подачи возражений предлагается передача рассмотрения материалов налогового спора в специальный орган – Комиссию по спорам. При отсутствии возражений со стороны налогоплательщика, предполагается, что решение по результатам рассмотрения акта будет приниматься руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, составившим акт о нарушении налогового законодательства.

Предлагается закрепить права сторон налогового спора в самостоятельной статье.

Предусматриваются специальные полномочия Комиссии по спорам, при принятии решения по результатам рассмотрения акта о нарушении налогового законодательства:

1) при установлении факта нарушений (не правильного применения) налогового законодательства как со стороны налогового органа, составившего акт о нарушении налогового законодательства, так и со стороны лица, в отношении которого составлен такой акт, не привлекать налогоплательщика к налоговой ответственности при признании последним суммы выявленной недоимки и пеней;

2) исключить из решения об установлении факта нарушения налогового законодательства часть выявленных нарушений налогового законодательства при признании налогоплательщиком других нарушений налогового законодательства;

3) изменить срок уплаты налога и сбора, а также пеней, использовав механизмы, установленные Главой 9 настоящего Кодекса.

Устанавливается порядок вынесения и содержания итогового Решения по результатам рассмотрения налогового спора – Решение об установлении факта нарушения налогового законодательства или решения об отсутствии нарушения налогового законодательства.

Предлагается возможность применения обеспечительных мер, направленных на обеспечение возможности исполнения решения Комиссии по спорам.

Предусматривается возможность обжалования итогового Решения по результатам рассмотрения налогового спора в специальный орган – апелляционную коллегию Комиссии по спорам. Описывается порядок обжалования Решения об установлении факта нарушения налогового законодательства или решения об отсутствии нарушения налогового законодательства.

Обжалование действий (бездействия) должностных лиц налогового органа предлагается обжаловать в порядке установленном для обжалования акта о нарушении налогового законодательства.

**По теме диссертации автором опубликованы следующие работы:**

I. В ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, определенных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации:

1. Шинкарюк Д.А.Финансовые органы как субъекты досудебного урегулирования налоговых споров / Д.А. Шинкарюк // Вестник Челябинского государственного университета. – 2007. - № 12(90). – С. 110-113 (0,6 п.л.).

II. В иных научных изданиях:

1. Шинкарюк Д.А. О понятии налогового спора / Д.А. Шинкарюк // Вестник Омского университета. Серия «Право». – 2007. - № 2(11). – С. 42-46 (0,5 п.л.).
2. Шинкарюк Д.А. О некоторых направлениях совершенствования досудебного порядка разрешения налоговых споров / Д.А. Шинкарюк // Вестник Омского университета. Серия «Право». – 2007. - № 4(13). – С. 42-47 (0,6 п.л.).

1. Тютина Ю.В. Налоговые доходы федерального бюджета (на примере федерального бюджета на 2007 год) // Финансовое право. 2007. №4. С. 27. [↑](#footnote-ref-1)
2. Федеральный закон от 24.07.2007 №198-ФЗ «О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов» // Собрание законодательства РФ. 2007. №31 ст. 3995. [↑](#footnote-ref-2)
3. См.: Овчинников Г.В. Осуществление государственного контроля в сфере налогообложения // Финансы. 2004. №1. С. 57. [↑](#footnote-ref-3)
4. Общественное мнение-2007. М.: Левада-Центр. 2007. С. 46. [↑](#footnote-ref-4)
5. См., напр.: Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: практическое пособие по судебной защите. М.: Волтерс Клувер. 2004. [↑](#footnote-ref-5)
6. См., напр.: Петрова Г.В. Налоговые споры: практика рассмотрения. М.: Юриспруденция. 2005. [↑](#footnote-ref-6)
7. См., напр.: С.Г. Пепеляев, В.М. Зарипов Проблемы разрешения налоговых споров в Российской Федерации // Налоговый вестник. 2006. №3. [↑](#footnote-ref-7)
8. См., напр.: Жильцов А.С. Проблема эффективности досудебного порядка разрешения налоговых споров // Финансовое право. 2005. №9. [↑](#footnote-ref-8)
9. Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 2001. №10. [↑](#footnote-ref-9)
10. См., например: Постановление ФАС Дальневосточного округа от 10.03.2004 по делу №Ф03-А51/04-2/191//СПС «КонсультантПлюс: Версия Проф». [↑](#footnote-ref-10)