**Введение**

Институт защиты прав хозяйствующих субъектов включает в себя нормы нескольких отраслей права, являясь, поэтому комплексным правовым институтом. При решении вопросов, связанных с защитой нарушенных прав в отношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками, используются нормы гражданского, административного, налогового, уголовного, гражданского и арбитражного процесса. Кроме этого, в зависимости от конкретной ситуации не исключено применение норм земельного, финансового и бюджетного права.

Проблема правовой ответственности государства, его органов является в настоящее время одной из актуальных. На законодательном уровне отсутствует ответственность не только высших должностных лиц государства, но и мелких чиновников исполнительных органов. Между тем такого рода ответственность должна существовать в любом демократическом государстве, не говоря о государстве, которое объявляет себя правовым.

Прежде всего, хотелось бы отметить, что, реализуя свое право на защиту от неправомерных действий налоговых органов, хозяйствующий субъект может воспользоваться немногими из установленных законодательством способов защиты гражданских прав, определенных ст. 12 Гражданского кодекса РФ - признать недействительным акт государственного органа, а также потребовать возмещения убытков, взыскание которых не всегда реально на практике. Зачастую хозяйствующему субъекту фактически невозможно получить возмещение убытков, причиненных ему незаконными действиями органов государственной власти или их должностными лицами. Как известно, такое право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностными лицами, закреплено за каждым в Конституции РФ (ст. 53). Однако несовершенство действующего законодательства и судебной практики ведет к тому, что это конституционное право практически не может быть реализовано. Несмотря на позитивные изменения в российском законодательстве о структуре и видах налогов, вопрос о защите прав налогоплательщика, который в конечном итоге несет налоговое бремя в 1-й части Налогового кодекса РФ (далее НК РФ), регулируется только лишь закреплением права на обжалование актов налоговых органов. Глава 19 НК РФ «Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц» содержит всего 3 статьи, представляющие собой отсылочные нормы, в которых определено, что нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством. Таким образом, можно сделать вывод, что право на защиту от неправомерных действий налоговых органов детально не регламентировано.

Правам и обязанностям налогоплательщиков и плательщиков сборов посвящена гл.3 НК РФ, а если конкретно обратиться к правам налогоплательщиков то они закреплены ст.21 НК РФ. Перечислять их все я не буду, поскольку это достаточно большой перечень. В рамках моей работы гораздо важнее уяснить другое. Законодательство РФ не только закрепляет соответствующие права, но и гарантирует их. Так права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов. Кроме того, в соответствии со ст. 22 НК РФ налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

Налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета.

**1. Защита прав налогоплательщиков в административном порядке**

Обращение в суд или арбитражный суд необходимо рассматривать как крайнюю и последнюю меру по защите налогоплательщиком своих интересов. В этой связи не стоит пренебрегать существующими формами административного обжалования решений руководителей налоговых органов.

Налогоплательщик имеет право обжаловать действия (бездействие) налоговых органов в административном порядке, закрепленное ст. 22 главой 3 НК РФ и разъясненное письмами МНС РФ от 17.08.2001 № БГ-3-14/290 и от05.04.2001 № ВП-6-18/274@. Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц регламентирован главой 19 НК РФ.

Акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу).

Жалобы налогоплательщиков рассматривают:

* На акты ненормативного характера, неправомерное действие или бездействие налоговых органов вышестоящий налоговый орган - вышестоящий налоговый орган;
* Действия или бездействие должностных лиц налогового органа - вышестоящее должностное лицо данного или вышестоящего налогового органа;
* Действия или бездействие должностных лиц налогового органа путем издания акта ненормативного характера- вышестоящий налоговый орган;
* Жалоба на постановление о привлечении к административной ответственности, вынесенное налоговым органом в отношении организаций - вышестоящий налоговый орган;
* Жалоба на постановление о привлечении к административной ответственности, вынесенное должностным лицом налогового органа в отношении физического лица - вышестоящее должностное лицо данного или вышестоящего налогового органа.

Если организация (предприниматель) обратился с жалобой на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа, он должен соблюсти установленные НК РФ сроки давности обжалования- 3 месяца со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав (ст. 139 НК РФ). Жалоба на постановление об административном правонарушении может быть подана в течение десяти дней со дня вынесения постановления (ст. 30.3 КоАП РФ).

К жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы:

* акт ненормативного характера, который, по мнению заявителя, нарушает его права (постановление о привлечении к административной ответственности);
* акт налоговой проверки;
* первичные документы, подтверждающие позицию заявителя;
* иные документы, содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для рассмотрения жалобы.

Срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Обжалование решения налогового органа обычно не приостанавливает его исполнения. Решение о приостановлении исполнения обжалуемого налогоплательщиком решения в порядке статьи 141 НК РФ принимается в исключительных случаях при наличии достаточных документально подтвержденных оснований.

Жалоба подается в письменной форме соответствующему налоговому органу или должностному лицу, причем подавший жалобу до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления. Отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу.

Налоговый орган оставляет жалобу налогоплательщика без рассмотрения в случае:

* подачи жалобы лицом, не имеющим полномочий выступать от имени налогоплательщика (ст. ст. 26. 27, 28 и 29 НК РФ);
* пропуска срока подачи жалобы, в соответствии со статьей 139НКРФ;
* представления возражений по акту проверки (п. 5 статьи 100 НК РФ);
* при наличии информации о принятии жалобы к рассмотрению вышестоящим налоговым органом (должностным лицом).

Заявителю должно быть сообщено о невозможности рассмотрения его жалобы в десятидневный срок со дня ее получения. Отказ налогового органа (должностного лица налогового органа) в рассмотрении жалобы не исключает права заявителя (при внесении им всех необходимых исправлений) повторно подать жалобу в пределах сроков, установленных для подачи жалобы. В остальных случаях жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) в срок не позднее одного месяца со дня ее получения (ст. 140 НК РФ), и по итогам ее рассмотрения вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

* оставить жалобу без удовлетворения;
* отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку. Дополнительная проверка назначается в рамках рассмотрения жалобы налогоплательщика, т.е. разрешения налогового спора, в отличие от налоговой проверки, проводимой в рамках налогового контроля, и проводится с учетом следующих особенностей. В решении о назначении дополнительной проверки, в целях разрешения налогового спора должно быть указано, какой круг вопросов, подлежит обязательному рассмотрению при ее проведении и какой налоговый орган ее проводит;
* отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
* изменить решение или вынести новое решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий, налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу.

Решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение месяца. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Решение вышестоящего налогового органа по жалобе налогоплательщика на акт налогового органа в обязательном порядке должно содержать вводную, мотивировочную и резолютивную части. Резолютивная часть решения выносится с учетом положений, предусмотренных частью 2 статьи 140 НК РФ.

Таким образом, каждый налогоплательщик имеет право на обжалование действий должностных лиц налоговых органов по принципу подчиненности, т. е. в административном порядке.

**2. Защита прав налогоплательщиков в судебном порядке**

Как уже было рассмотрено выше, акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу). Однако подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд- организации или индивидуальному предпринимателю следует подать исковое заявление в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством, физические лица (в том числе частные нотариусы, частные охранники, частные детективы) - в суды общей юрисдикции.

Указания общего порядка о возможности обращения за судебной защитой содержатся в ст. 46 Конституции Российской Федерации, более конкретные - в нормативных актах, регулирующих права и обязанности налоговых органов и налогоплательщиков. Так раздел VII части 1 НК РФ регламентирует вопросы обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц. Согласно ст.5 ФКЗ от 28 апреля 1995 г. N 1-ФКЗ "Об арбитражных судах в Российской Федерации" основными задачами арбитражных судов в Российской Федерации при рассмотрении подведомственных им споров являются: защита нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов предприятий, учреждений, организаций (далее - организации) и граждан в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности. Если же рассмотреть вопрос подведомственности, то в соответствии со ст.27 Арбитражного процессуального кодекса РФ Арбитражному суду РФ подведомственны дела по экономическим спорам и другие дела, связанные с осуществлением предпринимательской и иной экономической деятельности.

Налогоплательщик может обжаловать в суде не только решение налогового органа, но и документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика. Налогоплательщик вправе обжаловать в суде требование об уплате налога, пени и налоговой санкции независимо от того, было ли им оспорено решение налогового органа, на основании которого вынесено соответствующее требование.

Ответчиком по спору истец вправе указать, как конкретное должностное лицо налогового органа, так и сам налоговый орган. Истец не всегда имеет возможность предъявить иск к конкретному должностному лицу (в частности, если к моменту предъявления иска соответствующее лицо уволилось из налогового органа либо истцу не известно, какое должностное лицо обязано совершить истребуемое действие). В этом случае уже в ходе рассмотрения искового требования, предъявленного к налоговому органу, суд вправе при наличии к тому оснований, привлечь конкретное должностное лицо в качестве второго ответчика.

Согласно ст. 125 АПК РФ в исковом заявлении должны быть указаны:

* наименование арбитражного суда, в который подается исковое заявление;
* наименование истца, его место нахождения; если истцом является гражданин, его место жительства, дата и место его рождения, дата и место его государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя;
* наименование ответчика, его место нахождения или место жительства;
* требования истца к ответчику со ссылкой на законы и иные нормативные правовые акты, а при предъявлении иска к нескольким ответчикам - требования к каждому из них;
* обстоятельства, на которых основаны исковые требования, и подтверждающие эти обстоятельства доказательства;
* цена иска, если иск подлежит оценке;
* расчет взыскиваемой или оспариваемой денежной суммы;
* сведения о соблюдении истцом претензионного или иного досудебного порядка, если он предусмотрен федеральным законом или договором;
* сведения о мерах, принятых арбитражным судом по обеспечению имущественных интересов до предъявления иска;
* перечень прилагаемых документов.

В заявлении могут быть указаны и иные сведения, в том числе номера телефонов, факсов, адреса электронной почты, если они необходимы для правильного и своевременного рассмотрения дела, могут содержаться ходатайства, в том числе ходатайства об истребовании доказательств от ответчика или других лиц.

Истец обязан направить другим лицам, участвующим в деле (в том числе, ответчику - в налоговый орган), копии искового заявления и прилагаемых к нему документов, которые у них отсутствуют, заказным письмом с уведомлением о вручении.

К исковому заявлению прилагаются:

* уведомление о вручении или иные документы (это может быть почтовая квитанция, расписка в получении направленных (врученных) документов и т.п.), подтверждающие направление другим лицам, участвующим в деле, копий искового заявления и приложенных к нему документов, которые у других лиц, участвующих в деле, отсутствуют;
* документ, подтверждающий уплату государственной пошлины в установленных порядке и в размере или право на получение льготы по уплате государственной пошлины, либо ходатайство о предоставлении отсрочки, рассрочки, об уменьшении размера государственной пошлины;
* документы, подтверждающие обстоятельства, на которых истец основывает свои требования;
* копии свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя;
* доверенность или иные документы, подтверждающие полномочия на подписание искового заявления;
* копии определения арбитражного суда об обеспечении имущественных интересов до предъявления иска;
* документы, подтверждающие соблюдение истцом претензионного или иного досудебного порядка, если он предусмотрен федеральным законом или договором;
* проект договора, если заявлено требование о понуждении заключить договор.

При защите налогоплательщиком своих прав в суде, спор подлежит рассмотрению в соответствующем арбитражном суде субъекта РФ, а с учетом общего правила территориальной подсудности, зафиксированного в ст. 35 Арбитражного процессуального кодекса РФ, - в арбитражном суде по местонахождению ответчика (налогового органа).

При этом необходимо иметь в виду, что в случае несовпадения местонахождения (юридического адреса) налогового органа и его территориальной принадлежности иск налогоплательщиком предъявляется в арбитражный суд по месту принадлежности налогового органа, а не по его местонахождению.

Таким образом, российским законодательством каждому налогоплательщику гарантируется судебная защита его прав.

**3. Защита прав налогоплательщиков с помощью конституционного судопроизводства**

Роль Конституционного Суда РФ в системе механизмов обеспечения основных прав налогоплательщиков обусловлена тем местом, которое он занимает среди федеральных органов государственной власти. Во-первых, он является единственным судебным органом, компетенция которого установлена в Конституции РФ. Это обстоятельство сближает его с Федеральным Собранием РФ, Президентом РФ, Правительством РФ. Во-вторых, его деятельность связана не столько с применением правовых норм, сколько с обеспечением соответствия их Конституции. Существо данной деятельности составляет толкование положений проверяемых актов и Конституции РФ, которое протекает по иным правилам, нежели рассмотрение дел в судах общей и арбитражной юрисдикции. Конституционный Суд РФ воздерживается от установления фактических обстоятельств, в том случае, если это входит в компетенцию иных судов. В-третьих, он оказывает непосредственное воздействие на деятельность главы государства, органов законодательной и исполнительной власти Российской Федерации и ее субъектов, лишая юридической силы их нормативные акты, договоры, не соответствующие Конституции, разрешая споры между данными органами или давая толкование положений Конституции. Суд не просто интерпретирует отдельные правовые нормы, он формирует конституционно-правовую доктрину, предлагает свое понимание определенных положений Конституции РФ, обязательное для всех государственных органов и иных субъектов конституционных правоотношений. В этой связи можно утверждать, что он в известном смысле и в известных пределах творит право. Это допущение весьма условно, Конституционный Суд РФ не может подменять законодателя, его решения не направлены на создание новых правовых норм.

Немаловажным обстоятельством является то, что Конституционный Суд РФ оказывает большое влияние на процесс реформирования налогового законодательства. При толковании положений проверяемых актов он раскрывает основные начала законодательства о налогах и сборах и определяет последовательность развития налоговой реформы. Речь, в частности, идет о порядке вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах, понятиях "налог" и "сбор", определении элементов налогообложения.

Согласно статье 96 ФКЗ "О Конституционном Суде РФ " правом на обращение в Конституционный Суд РФ с индивидуальной или коллективной жалобой на нарушение конституционных прав и свобод, в том числе и в сфере налогового законодательства, обладают граждане, чьи права и свободы нарушаются законом, примененным или подлежащим применению в конкретном деле, и объединения граждан. К жалобе также прилагается копия официального документа, подтверждающего применение либо возможность применения обжалуемого закона при разрешении конкретного дела. Выдача заявителю копии такого документа производится по его требованию должностным лицом или органом, рассматривающим дело.

Одним из действенных способов защиты прав налогоплательщиков является конституционный контроль. Он относится к числу эффективных средств обеспечения верховенства конституционных предписаний, которое как мы знаем, является главным атрибутом любого демократического государства. Основное назначение конституционного контроля состоит, прежде всего, в выявлении правовых актов и действий государственных органов или должностных лиц, противоречащих конституционным предписаниям, а также в принятии мер по устранению выявленных отклонений.Как я уже отмечала, в соответствии со ст.3, 86, 97, 99, 102 и 104 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации" Конституционный Суд РФ устанавливает соответствие закона, примененного или подлежащего применению в конкретном деле, только положениям Конституции РФ, а не другим законам и иным нормативным актам. Поэтому вопрос, поставленный вне полномочий Конституционного Суда по смыслу ст.96 и 97 названного Федерального конституционного закона ему будет неподведомствен, а сама жалоба не может быть признана допустимой. В таком случае, разрешение коллизии норм относится к полномочиям судов общей юрисдикции и арбитражных судов. То есть Конституционный Суд РФ при осуществлении конституционного судопроизводства воздерживается от установления и исследования фактических обстоятельств во всех случаях, когда это входит в компетенцию других судов или иных органов, поскольку решает исключительно вопросы права.

Итогом судебного разбирательства по защите прав налогоплательщиков является нахождение объективной истины по делу, под которой мы понимаем установленные в процессе рассмотрения сведения о содержании норм рассмотренного Судом закона и их соответствии Конституции. Результатом рассмотрения всех дел в Конституционном Суде является принятие им итогового постановления. Им свойственны признаки законной силы, разработанные в науке процессуального права: обязательность, окончательность, исполнимость и преюдициальность. Однако, эти свойства в постановлениях Конституционного Суда приобретают некоторую специфику. Решения Конституционного Суда обязывают всех правоприменителей, включая другие суды, действовать в соответствии с выраженными в них правовыми позициями. Постановления судов общей юрисдикции и арбитражных судов не обладают такой юридической силой. Они не обязательны для других судов по другим делам, так как суды самостоятельно толкуют подлежащие применению нормативные предписания, следуя при этом Конституции РФ и федеральному закону. Окончательность постановления Конституционного Суда РФ проявляется в том, оно не может быть отменено или изменено не только самим Судом, но и другими органами государственной власти, в то время, как решения судов общей юрисдикции и арбитражных судов могут быть оспорены в установленных федеральным законом процессуальных формах. Возможная судебная ошибка в оценке фактов или вновь открывшиеся фактические обстоятельства не играют в конституционном судопроизводстве столь существенной роли, как в иных видах судопроизводства, поскольку Конституционный Суд РФ воздерживается от установления фактических обстоятельств дела. Решения Конституционного Суда РФ, в результате которых неконституционные нормативные акты утрачивают юридическую силу, имеют такую же сферу действия во времени, пространстве и по кругу лиц, как нормативные акты, и такое же общеобязательное значение. Таким образом, юридическая сила постановлений Суда по ряду параметров может быть приравнена к силе закона, поскольку они вносят изменения в систему законодательства, распространяя свое действие на неограниченно широкий круг субъектов.

Таким образом, Конституционный Суд РФ является одним из средств защиты основных прав налогоплательщиков. При этом права эти конституционные и затрагиваются они законом, примененным или подлежащим применению в конкретном деле. Именно такой закон и является предметом рассмотрения в Конституционном суде РФ.

**Список используемой литературы**

1. Конституция Российской Федерации - М.: Энциклопедия российского законодательства – Осень 2005 (Система Гарант): Компания “Гарант”, 2005.
2. Федеральный конституционный закон от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации" - М.: Энциклопедия российского законодательства – Осень 2005 (Система Гарант): Компания “Гарант”, 2005.
3. Федеральный конституционный закон от 28 апреля 1995 г. N 1-ФКЗ "Об арбитражных судах в Российской Федерации" - М.: Энциклопедия российского законодательства – Осень 2005 (Система Гарант): Компания “Гарант”, 2005.
4. Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24 июля 2002 г. - М.: Энциклопедия российского законодательства – Осень 2005 (Система Гарант): Компания “Гарант”, 2005.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации - М.: Энциклопедия российского законодательства – Осень 2005 (Система Гарант): Компания “Гарант”, 2005.
6. Закон РФ от 27 апреля 1993 г. N 4866-I "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан"- М.: Энциклопедия российского законодательства – Осень 2005 (Система Гарант): Компания “Гарант”, 2005.
7. Научно-практический комментарий к Конституции Российской Федерации (Отв. ред. В.В. Лазарев) - М.: Энциклопедия российского законодательства – Осень 2005 (Система Гарант): Компания “Гарант”, 2005
8. Истратова М.В. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации для малых предприятий. – М.: Статус-Кво 97, 2002.
9. Колчин С.П. Налогообложение. Учебное пособие. - Информационное агентство "ИПБ-БИНФА", 2002 г. - М.: Энциклопедия российского законодательства – Осень 2005 (Система Гарант): Компания “Гарант”, 2005.
10. Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право / Под ред. М.В. Карасевой. М.: НОРМА, 2001.
11. Финансовое право: Учебник.3-е изд., перераб. и доп./ Отв. редактор О.Н. Горбунова.- М.: Юристъ, 2006.
12. Махров И.Е., Борисов А.Н. Комментарий к Инструкции о порядке назначения и проведения проверок налогоплательщиков федеральными органами налоговой полиции. – М.: Юстицинформ, 2002.
13. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003.