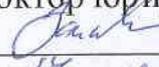


МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА
Кафедра трудового права и предпринимательства

РЕКОМЕНДОВАНО К ЗАЩИТЕ
В ГЭК

Заведующий кафедрой
доктор юридических наук

 Л.В. Зайцева
17 мая 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
магистра

Судебная практика разрешения налоговых споров в Российской Федерации

40.04.01 Юриспруденция
Магистерская программа «Корпоративный юрист»

Выполнила работу
Студентка 3 курса
заочной формы обучения



Бабушкина
Светлана
Вячеславовна

Научный руководитель
кандидат юридических наук



Абакумова
Ольга
Александровна

Рецензент
канд. юрид. наук, доцент
кафедры общественного здоровья
и здравоохранения ИНПР ТюмГМУ
Минздрава России



Горovenko
Сергей
Викторович

Тюмень
2019

Бабушкина Светлана Вячеславовна. Судебная практика разрешения налоговых споров в Российской Федерации: магистерская программа «Корпоративный юрист» / С.В. Бабушкина; науч. рук. О.А. Абакумова; рец. С.В. Горовенко ; Тюменский государственный университет, Институт государства и права, Кафедра трудового права и предпринимательства. – Тюмень, 2019. – 80 с. – Библиограф. список. – с. 72-81 (75 назв.).

Ключевые слова: налоговое право, налоговый спор, досудебное разрешение споров, доказательства в налоговом споре.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
ГЛАВА I. НАУЧНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МЕХАНИЗМА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ	10
1.1. НАЛОГОВЫЙ СПОР: ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ.....	10
1.2. ХАРАКТЕРИСТИКА МЕХАНИЗМА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ.....	21
1.3. ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ.....	30
2.2. ОБЖАЛОВАНИЕ НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ ФНС РОССИИ В СУДЕБНОМ ПОРЯДКЕ	43
2.3. СУДЕБНОЕ ОБЖАЛОВАНИЕ НЕНОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ, РЕШЕНИЙ И ДЕЙСТВИЙ (БЕЗДЕЙСТВИЯ) НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ	49
ГЛАВА III. ОТДЕЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И ПРАКТИКИ СУДЕБНОГО РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ	57
3.1. ПРОБЛЕМА ОГРАНИЧЕНИЯ СРОКА ОБЖАЛОВАНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ НЕНОРМАТИВНОГО АКТА, ДЕЙСТВИЯ (БЕЗДЕЙСТВИЯ) НАЛОГОВОГО ОРГАНА	57
3.2. ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ДОКАЗЫВАНИЯ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ	62
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	69
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	72

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Налоговое право является развивающейся сферой законодательства, ввиду чего оно постоянно совершенствуется и изменяется, однако, не всегда такие изменения обходятся без появления правовых коллизий. Налогоплательщики в рамках указанных отношений стремятся к минимизации налоговых рисков и оптимизации налогообложения, что зачастую не соответствует публичным интересам бюджета, которые отстаиваются уполномоченным органом.

В современной предпринимательской сфере зачастую возникает ситуация, при которой интересы государства в лице налоговых органов и налогоплательщиков не соответствуют друг другу, в результате чего единственным способом разрешения таких споров выступает налоговый спор. Вместе с тем, в ходе настоящего исследования было выявлена правовая неопределенность механизмов разрешения налогового спора. Неопределенность столь важного правового механизма как налоговый спор приводит к злоупотреблениям со стороны не только налоговых органов, но и налогоплательщиков, что, безусловно, негативно отражается на правоприменении.

Для разрешения налоговых споров существенное значение имеют результаты исследований ученых, выводы научно-правовой доктрины по вопросу внесудебного и судебного оспаривания правовых актов государственных органов. Многие институты налогового права нуждаются в фундаментальных теоретических разработках: например, такая доктринальная база необходима по вопросу срока обращения в суд с соответствующим заявлением, определение признаков относимого и допустимого спора по налоговому спору, предмет налогового спора и др.

Разрешение данных спорных аспектов в области налоговых споров на доктринальном уровне и уровне правоприменения непосредственно повлияет на

реализацию одного из важнейших принципов правового государства – принципа правовой определенности. Достижение реализации данного принципа, безусловно, окажет позитивное воздействие на институт налогового спора посредством повышения его эффективности, устранения риска злоупотребления правом со стороны участников налогового спора, обеспечения защиты интересов не только бюджета, но и налогоплательщика, повысит уровень доверия бизнеса к государственным структурам и т.д.

Все указанные положения однозначно свидетельствуют о высокой актуальности темы настоящего исследования, так как его результаты могут лечь в основу правовых изменений законодательства и быть использованными в практическом правоприменении.

Степень научной разработанности темы.

Изучению вопросов, касающихся производства по налоговым спорам в арбитражном суде, уделено внимание в трудах Э.Н. Нагорной, И.А. Ховановой, О.С. Смолиной, Н.А. Грешновой и др.

Развивают научные положения о налоговых спорах такие ученые как С.В. Овсянников, Н.Л. Бартунова, А.А. Копина, А.В. Пашенко, И.А. Севостьянов, И.Д. Черник, А.Ю. Ильин и др.

Понятие налогового спора исследовалось такими учеными как Д.Б. Орахелашвили, Е.А. Перышов, Ю.М. Файрузова, А.В. Сидорова и др.

Зарубежный опыт применения налогового законодательства в сфере налоговых споров исследовался М.В. Аркеловым, С.В. Янкевичем и Е.В. Гайдобрусом.

Порядок обжалования ненормативных, разъяснительных правовых актов уполномоченного органа был предметом исследования работ А.Р. Султанова, В.В. Яркова, Л. Чулковой, Н.К. Толчеева, Е.С. Мельник и др.

Вклад данных исследователей в доктринальную разработку института налогового спора не поддается сомнению. Вместе с тем, они проведены по разным аспектам и подинститутам налогового спора, в то время как всеобъемлющее исследование досудебного и судебного порядка

урегулирования, учитывающее актуальные изменения в области досудебного обжалования, обжалования нормативных правовых актов, а также результатов анализа и выявленных тенденций судебной практики, не проводилось.

Цель настоящей магистерской диссертации состоит в выработке научных положений о правовом положении судебного порядка урегулирования споров в Российской Федерации.

Достижение этой цели требует последовательного решения следующих задач:

- определить понятие налогового спора и выделить классификацию налоговых споров;
- определить способы и механизмы разрешения налоговых споров;
- проанализировать зарубежный опыт разрешения налоговых споров;
- исследовать порядок взыскания налогов, сборов, пеней и иных санкций в судебном порядке;
- исследовать порядок судебного обжалования нормативных актов ФНС России;
- определить порядок судебного обжалования ненормативных актов ФНС России;
- исследовать проблемы ограничения срока обжалования налогоплательщиком ненормативного акта налогового органа;
- проанализировать проблемы доказывания по налоговым спорам.

Объектом диссертационного исследования являются правоотношения, складывающиеся в сфере судебного порядка урегулирования налоговых споров.

Предмет диссертационного исследования составляют правовые нормы, регламентирующие судебный порядок урегулирования налоговых споров.

При написании настоящей диссертации использовались следующие методы исследования материала: диалектический метод познания, общенаучные (описание, сравнение, анализ, синтез, дедукция, индукция, аналогия, обобщение) и частнонаучные (историко-правовой, сравнительно-правовой, формально-юридический, анализ документов) методы.

Эмпирическую базу исследования составили результаты изучения нормативных правовых актов Российской Федерации, практики разрешения споров в арбитражных судах, разъяснений КС, РФ и ВАС РФ.

Теоретическую основу исследования составляют научные положения, разработанные в трудах Э.Н. Нагорной, И.А. Ховановой, О.С. Смолиной, Н.А. Грешновой, С.В. Овсянников, Н.Л. Бартунова, А.А. Копина, А.В. Пащенко, И.А. Севостьянов, И.Д. Черник, А.Ю. Ильин, Д.Б. Орахелашвили, Е.А. Перышов, Ю.М. Файрузова, А.В. Сидорова и др.

Научная новизна состоит в выявлении правового положения досудебного и судебного порядка урегулирования налоговых споров; исследованы особенности доказывания в судебном процессе, проанализированы новейшие положения о порядке применения досудебных элементов защиты.

Положения, выносимые на защиту:

1. Выявлена необходимость закрепления понятия налогового спора в отечественном законодательстве и включении его в положения НК РФ: налоговый спор – это юридический конфликт, произошедший между субъектами налогового правоотношения из-за предмета налогового правоотношения, проверки законности нормативных актов, законности решений и действий государственного органа, надлежащего исполнения обязанностей налогоплательщика.

2. В целях создания правовой определенности в вопросах сроков обжалования тех или иных решений налогового органа, выносимых в порядке ст. 46 и 47 НК РФ, необходимо закрепить в п. 3.1 вышеуказанных статей конкретный срок исковой давности, который должен составлять три года с момента обнаружения налоговой недоимки.

3. Анализ, проведенный в рамках настоящего исследования, позволяет говорить о том, что в законодательстве четко выделяется лишь одна уважительная причина для восстановления пропущенного срока: согласно п. 6 ст. 219 КАС РФ несвоевременное рассмотрение или не рассмотрение жалобы

вышестоящим органом, вышестоящим должностным лицом свидетельствует о наличии уважительной причины пропуска срока обращения в суд.

4. Согласно ст. 139.2 НК РФ жалоба в порядке досудебного урегулирования налогового спора рассматривается с учетом документов, приобщенных к жалобе самим налогоплательщиком. При этом законом никак не регламентируется ситуация, при которой налогоплательщик приобщает к жалобе документы, которые действительно подтверждают его правоту в споре, однако не обнародованные непосредственно при рассмотрении налогового спора в нижестоящем налоговом органе.

Представляется закономерным ввести правило, согласно которому при обжаловании решения, действия, бездействия налогового органа жалоба рассматривается на основании документов, имеющихся в материалах дела, и приобщение к жалобе документов, не обнародованных в рамках изначального рассмотрения спора в нижестоящем налоговом органе, не допускается по общему правилу.

Теоретическая значимость настоящего исследования определяется в виде положений и выводов, которые непосредственно влияют на совершенствование понятийного аппарата в теории налогового права, в части по вопросам института налогового права в судебном порядке, обжалования решения налогового органа, а также налогового процесса в целом; обосновывают налогово-процессуальную природу досудебного порядка урегулирования налоговых споров.

Практическая значимость исследования настоящей магистерской диссертации заключается в возможности использования выводов и результатов исследования в целях совершенствования правоприменения в области разрешения налоговых споров.

Настоящая магистерская диссертация была апробирована путем публикации научной статьи «Отдельные аспекты правового регулирования и практики судебного разрешения налоговых споров» в журнале «Молодой ученый», 2019 г. № 49. С. 169-171.

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

ГЛАВА I. НАУЧНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МЕХАНИЗМА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

1.1. НАЛОГОВЫЙ СПОР: ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ

Последнее десятилетие отечественная налоговая теория и налоговое законодательство активно развиваются. Названный процесс обусловлен становлением фундамента и принципов формирующейся отрасли, разработкой основных правовых категорий и институтов. К числу широко исследуемых понятий относится и категория налогового спора.

Актуальность разработки понятия налогового спора обусловлена рядом причин, прежде всего:

- налоговые споры относятся к числу наиболее распространенных и сложных категорий дел (и на досудебной стадии, и в судебной стадии);
- для установления подлежащих применению материальных и процессуальных правовых норм необходима соответствующая квалификация спора, возникшего между сторонами, в качестве налогового.

Легального определения категории налогового спора налоговое законодательство не содержит, однако в соответствии с ст. 137 НК РФ (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [3] право любого участника налоговых правоотношений на оспаривание актов составленных налоговыми органами гарантировано, в случае если такие ненормативные акты, действия (бездействие) должностных лиц нарушают права и законные интересы такого лица. Кроме того, федеральным законодательством предусмотрена возможность оспаривания нормативно-правовых актов налоговых органов, которая также гарантирована. Данное положение развивает гарантированное конституцией право любого лица на защиту его прав в суде, свобод и законных интересов, включающее в том числе право на оспаривание решений, действий или бездействия органов государственной и муниципальной власти, различных общественных объединений и должностных лиц таких государственных и муниципальных

органов (к которым в том числе относятся налоговые органы и их должностные лица) могут быть обжалованы в суде, как следует из 46 статьи Конституции РФ, принятой всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. [1]

Отечественная наука на протяжении последних десятилетий оставляет за понятием налогового спора, право по-прежнему оставаться дискуссионным подвергаясь многочисленным исследованиям.

С.В. Овсянников, говоря о налоговом споре, дает ему следующее понятие – это юридический спор по вопросу исчисления и уплаты налогов, который возникает и разрешается в установленных законом формах с помощью уполномоченных властных органов, с одной стороны которого выступает государство, а с другой – налогоплательщики [26, с. 145-146].

Д.Б. Орахелашвили определяет данное понятие следующим способом: *«налоговый спор – это переданное на рассмотрение уполномоченного юрисдикционного органа разногласие сторон правоотношения, касающегося исчисления и уплаты налогов, их взаимных прав и обязанностей и условий их реализации, требующего разрешения на основе правовой оценки правильности предполагаемых прав сторон и проверки законности действий властно управомоченной стороны»* [27, с. 72].

Н.Л. Бартунаева обладая собственной точкой зрения относительно данной категории права, в своих работах она указывает, что: «налоговый спор – не является конфликтом, который не был разрешен в административном порядке между налоговым органом и налогоплательщиком, будь то физическое или юридическое лицо, касающийся налоговых прав и обязанностей, применения норм налогового права, установления обстоятельств, имеющих юридическое значение, и который подлежит разрешению в установленном процессуальным законодательством порядке» [11, с. 146-147].

В качестве конфликта определяет налоговый спор А.А. Копина, отмечая при этом, что такой конфликт обязательно складывается по поводу налоговых правоотношений, при этом одной стороной выступает государство в лице уполномоченных органов, а второй – налогоплательщики (в том числе

плательщики сборов, налоговые агенты, плательщики страховых взносов), имеющие соответствующие налоговые обязанности, при этом оно разрешается в установленном законом порядке [22, с. 9-19].

Е.А. Первышов и Д.С. Абрамян указывают о споре следующее: *«налоговый спор – это юридическое разногласие, возникающее между сторонами налогового правоотношения по поводу проверки законности нормативных актов, законности решений или действий государственного органа, а также своевременности и правильности исполнения обязанностей налогоплательщика»* [31, с. 187].

Н.Н. Бойко, Ю.М. Файрузова исследуют юридический конфликт, возникший между субъектами налогового права, связанный с уплатой налогов и сборов и разрешаемый уполномоченными на это органом власти, на основании налогового законодательства [41, с. 481].

Итак, несмотря на имеющиеся различия, указанные определения сходны в следующих основных аспектах:

- субъектный состав налогового спора;
- объекты спора;
- юридическое положение сторон спора;
- форма налогового спора.

Для выработки оптимального определения налогового спора целесообразно охарактеризовать названные признаки.

Итак, все указанные позиции позволяют с должной степенью уверенности констатировать, что налоговый спор всегда возникает между государством и налогоплательщиком, при этом государство в указанных отношениях обладает ярко выраженными властными полномочиями, что указывает на публичный характер таких отношений [35]. В рамках налоговых правоотношений государство представлено в виде специальных органов, уполномоченных к регулированию указанных отношений. К числу таких органов относятся Федеральная налоговая служба и территориальные органы, находящиеся в ее подчинении. Все указанные органы отнесены к числу органов с особыми полномочиями, что

указывает на достаточно полную законодательную регламентацию их компетенции. В случае выхода этих органов за пределы компетенции, такие действия не могут быть признаны законными.

Спецификой правового статуса государственного органа в этой связи необходимо назвать двойственность их правомочий, которые включают в себя права и обязанности одновременно, которые иногда называют «правообязанностями». Указанное сочетание прав и обязанностей государственных органов является их отличительной чертой, который выделяет публичный характер их деятельности и властных полномочий, которыми они обладают, что закономерно предопределяет определенные характеристики и налоговых правоотношений.

Кроме объективно широких полномочий налоговых органов, складывающихся по поводу налоговых правоотношений необходимо отметить и определенные особенности их реализации. Например, при реализации властных полномочий в части взыскания законно начисленных налогов (сборов, страховых взносов), такое взыскание считается правомерным только в определенных правовых случаях:

- взыскание осуществляется в рамках налоговых правоотношений, имеющим имущественное выражение;

- действия по взысканию не посягают на законные права и интересы налогоплательщика, который выступает в качестве второй стороны отношений. При этом в качестве налогоплательщика понимаются не только физические лица, но и юридические лица, индивидуальные предприниматели, самозанятые лица, так как иное бы основополагающим принципам отечественного права.

Исходя из анализа законодательства, регулирующего деятельность налоговых органов, основополагающей задачей таких органов выступает контроль за правильностью исчисления, полной мерой и своевременностью внесения налогов и прочих обязательных платежей.

Это подчеркивает верность выводов о том, что одной стороной в налоговом споре всегда выступает государство в лице налоговых органов, так

как именно они выступают в качестве обязательного субъекта налоговых правоотношений. При этом, наделяя государственный орган такой компетенцией, законодателем был введен принцип соблюдения баланса интересов государства и налогоплательщика. Посредством указанного принципа деятельность налоговых органов искусственно ограничивается, что позволяет пресечь возможные злоупотребления со стороны налоговых органов. Безусловно, налоговый орган выступает в качестве одной стороны налоговых отношений всегда, вне зависимости от каких-либо других изменяющихся переменных.

Вторым субъектом в указанных правоотношениях выступает лицо, обязанное по уплате налога, сбора, страхового взноса - то есть налогоплательщик. Правильное определение роли и правового статуса лица, выступающего в качестве налогоплательщика необходимо не только для применения законодательных норм, но также и мер государственного реагирования на противоправное поведение, в том числе в виде финансовых санкций.

Системное толкование законодательных норм, материалов правоприменительной практики, научно-правовых изысканий по указанному вопросу позволяет дать общее определение налогоплательщика – это лицо, обязанное уплатить соответствующий налог за тот или иной имеющийся у него объект налогообложения на праве собственности или прочем вещном праве.

В качестве объекта налогового права выступают общественные отношения, складывающиеся по поводу исчисления и уплаты налогов. Из указанного следует, что и налоговые споры возникают только в рамках осуществления налоговых прав и исполнения налоговых обязанностей. Указанный тезис является простым и закономерным, и именно в этой связи правоприменители нередко упускают эту простую истину из виду, что создает серьезные ошибки в квалификации тех или иных действий субъектов налоговых правоотношений [45].

Так, в соответствии с п. 3 ст. 2 Гражданского кодекса РФ от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ [2] к имущественным отношениям с властным субъектом с одной стороны, как правило, гражданское законодательство не применяется, так как последнее в правовом регулировании исходит из принципа равенства сторон, что противоречит сути властно-публичных отношений.

Тем не менее и налогоплательщики, и налоговые органы нередко пренебрегают указанным правилом случайно или намеренно.

Вместе с тем применение норм частного права является обоснованным с точки зрения правового регулирования имущественных отношений: нельзя отрицать, что налоговые отношения складываются в отношении материальных благ, которые являются непосредственным предметом регулирования гражданского права, являясь объектом имущественного оборота. Следовательно, одни и те же юридические факты имеют различную правовую оценку с точки зрения частного гражданского и публичного налогового права. К такому, бесспорно, правильному выводу, пришла высшая судебная инстанция в определении Верховного Суда РФ от 9 октября 2014 года № 309-КГ14-2300 [59], после чего указанная правовая позиция была успешно внедрена в систему правовых разъяснений и активно применяется судебными органами [35].

Различность налогового и гражданского права заключается в том, что для частной отрасли значение имеют имущественные отношения с точки зрения правового регулирования, в то время как для публичной отрасли права указанные отношения являются объектом налогообложения, ввиду чего к ним применяются иные способы и методы, свойственные публично-правовой отрасли. Правильная оценка судом указанных правоотношений с точки зрения обеих отраслей необходимо для правильного разрешения имеющегося спора, а ввиду объективно наличествующей связи между рассматриваемыми отраслями дать ее иногда весьма смысла.

Вместе с тем, законодатель все же определил пределы, в рамках которых гражданско-правовые нормы используются по поводу налоговых правоотношений: разница кроется в первую очередь в применении

соответствующих правовых принципов: кроме общих принципов права и принципов Конституции Российской Федерации в рамках различных отраслей действуют и специальные внутриотраслевые принципы. Гражданско-правовые отношения используют правовые принципы, определенные в ст. 2 ГК РФ, то есть принципы равенства, автономии воли и др. [2], в то время как для налоговых правоотношений используется совершенно иной перечень правовых принципов – они отличаются публично-правовой природы.

При исследовании происхождения налогового обязательства и ограничении последнего от гражданско-правовых отношений важным представляется определение сущности гражданско-правовых отношений: очевидно, что одни и те же действия и правоотношения могут находиться под воздействием различных правовых отраслей, так как разные правовые проблемы влекут за собой необходимость создания соответствующих правовых норм.

Подытоживая вышесказанное, налоговый спор возникает по поводу следующих публичных правоотношений:

- установление, введение и взимание налогов и сборов;
- осуществление налогового контроля;
- привлечение налогоплательщиков к налоговой ответственности [3].

Кроме того, налоговый спор включает в себя черту, вытекающую из правового статуса публичного субъекта данного правоотношения и сущности его участия в данных правоотношениях – логичным представляется юридическое неравенство сторон правоотношения, что в корне отличается от гражданско-правового регулирования (в нем стороны равны, даже если стороной выступает государственное образование, так как сущность отношений иная). Принцип выражается в отношениях подчинения одних субъектов по отношению к другим. Отношение подчинения осуществляется путем издания государством в лице уполномоченных органов властных предписаний.

Вместе с тем, налогоплательщики вправе инициировать налоговый спор с уполномоченными органами, который рассматривается по правилам Арбитражного процессуального кодекса РФ и Кодекса административного

судопроизводства РФ, а в частности, декларативно устанавливается равенство сторон процесса. На указанном принципе основывается общеобязательное правило согласно которому каждое лицо, участвующее в деле, обязано доказывать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений (ч.1 ст.65 АПК РФ [4], ч.1 ст.62 КАС РФ)[5].

Совершенно логично, что, разрешая налоговый спор, по правилам АПК РФ и КАС РФ, требования и правила доказывания применяются ко всем сторонам правоотношения. Следовательно, обязанность по доказыванию оснований, по которым налоговый орган принял то или иное решение по отношению к налогоплательщику, возлагается именно на налоговый орган. Судебная система является самостоятельной или независимой, а, следовательно, судьи при разрешении споров с участием налоговых органов не должны исходить из тех же целей и интересов, что преследуют уполномоченные органы, так как суд действует исходя из принципа беспристрастности, должен также вставать на сторону налогоплательщика, если он является более слабой стороной, например, в вопросе истребования доказательства (ч. 1 ст. 65 и ч. 3 ст. 189 АПК РФ[4], п. 11 ст. 226 КАС РФ [5]).

Следующей особенностью налогового спора является его взаимосвязь с институтом правового спора – безусловно, здесь прослеживается отношение общего и частного и налоговый спор, являясь частным случаем, в любом случае разрешается по правилам, действующим для всех правовых споров, то есть в установленной законом форме. Налоговый спор фактически разрешается при применении двух различных порядков – административного и арбитражного.

Административно-правовой порядок разрешения налоговых споров прямо предусмотрен разделом 7 НК РФ. Он заключается в возможности налогоплательщиком обжалования действий (бездействия) должностных лиц, ненормативных актов налоговых органов в случае, если налогоплательщик полагает что его права нарушены принятым решением, действием со стороны уполномоченного органа. Обжалование осуществляется в вышестоящий налоговый орган.

Административный порядок предполагает обжалование налогоплательщиком действий и решений налогового органа исходя из системы соподчинения, которая действует в рамках Федеральной налоговой службы. Вышестоящие органы вправе отметить, изменить или оставить без изменения решение нижестоящего органа, не прибегая к судебному порядку урегулирования спора. При этом применение такого механизма возможно только в отношении ненормативных актов уполномоченного органа, в то время как нормативные акты оспариваются только с применением судебного порядка.

Порядок обжалования налоговых споров был существенно реформирован посредством принятия федерального закона от 2 июля 2013 г. № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть 1 НК РФ» [7], который вступил в силу 3 августа 2013 г.

Посредством указанных изменений с 1 января 2014 г. в отношении налоговых споров начал действовать обязательный досудебный порядок разрешения споров, который распространяется на любые виды действия и бездействий, решений налогового органа.

Именно в связи с указанными изменениями было существенно снижено число судебных споров, вытекающих из налоговых отношений, так как большинство из них, ввиду соблюдения обязательного досудебного порядка, разрешалось посредством обращения с жалобой в вышестоящий налоговый орган.

Вместе с тем, не все исследователи согласились с безусловным благом в результате принятия данной реформы. Например, А.В. Сидорова, говоря о сомнительном отношении налогоплательщиков к решениям налогового органа, отмечает низкую компетентность сотрудников органа, их недостаточную эффективность, недоверие власти. В результате часть налогоплательщиков, формально проходя процедуру досудебного обжалования, впоследствии обращаются в судебные органы [35].

Судебный порядок разрешения налоговых органов разрешается как судами общей юрисдикции, так и арбитражными судами в зависимости от установленной подведомственности.

Согласно с п.1 ст.22 АПК РФ арбитражному суду подведомственны дела по экономическим спорам, следовательно, обжалование решений и действий налоговых органов в арбитражных судах осуществляется при условии, что второй стороной правоотношения выступают субъекты предпринимательской деятельности (юридические лица, индивидуальные предприниматели) [4].

До 15 сентября 2015 г. суды общей юрисдикции рассматривали и разрешали дела, возникающие из публичных правоотношений и указанные в ст. 245 ГПК РФ в рамках своей компетенции (ст. 22 ГПК РФ).

Вместе с тем, такой подход являлся неэффективным. Множество и иных причин послужило принятию 15 сентября 2015 г. Кодекса административного судопроизводства РФ, в соответствии с положениями которого Верховный Суд и суды общей юрисдикции рассматривают дела об оспаривании нормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) органов власти (в том числе налоговых), а также дела о взыскании с граждан обязательных платежей и санкций, уплата которых установлена законом (ст. 1 КАС РФ) [5].

Таким образом, представляется, что необходимость закрепления понятия налогового спора в отечественном законодательстве заключается в том, что правоприменительная практика изобилует случаями неверного применения основополагающих принципов, лежащих в основе института налогового спора, ввиду чего законодательное закрепление сможет снизить объективно существующие разногласия в данном вопросе.

Для нужд теории и практики представляется возможным предложить следующее определение, которое целесообразно включить в положения НК РФ: налоговый спор – это юридический конфликт, произошедший между субъектами налогового правоотношения из-за предмета налогового правоотношения, проверки законности нормативных актов, законности решений и действий

государственного органа, надлежащего исполнения обязанностей налогоплательщика.

Как уже отмечалось ранее, ввиду схожести гражданско-правовых и налоговых правоотношений ввиду того, что иногда в них даже совпадают субъекты (только регулируются эти отношения в соответствии с различными целями), понятие налогового спора позволит безапелляционно оградить одну категорию споров от другой.

1.2. ХАРАКТЕРИСТИКА МЕХАНИЗМА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Увеличение количества субъектов налоговых правоотношений, ужесточение политики государства в отношении теневого сектора, расширение сферы действия властных полномочий налоговых органов является безусловным маркером определения роста и налоговых споров. Именно в результате указанных изменений была проведена реформа механизмов разрешения налоговых споров, в результате чего правовой институт обрел обязательный досудебный порядок урегулирования спора.

В этой связи является объективным разделение механизмов разрешения налоговых споров на судебное и досудебное их разрешения, так как по сути они выступают самостоятельными друг другу и налогоплательщик вправе выбрать одну из них (в случае с судебным – пройти обе) [40, с. 6].

Под досудебным способом разрешения спора следует понимать возможности оспаривания актов и действий (бездействия) налоговых органов и его должностных лиц посредством подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган.

Понятие жалобы раскрывается легально в п. 1 ст. 138 НК РФ - под ним понимается обращение лица за восстановлением нарушенных неправомерными ненормативными актами, действий (бездействия) должностных лиц прав [3].

В работе уже подчеркивалось ранее, что в результате административной реформы 2013 г. институт налогового спора получил механизм досудебного обжалования, и именно п. 2 ст. 138 НК РФ содержит указанное правило, причем судебное обжалование возможно исключительно после прохождения указанной процедуры.

Пропуск срока на обращение с жалобой в вышестоящий орган фактически влечет за собой утрату налогоплательщика на обращение в суд [40, с. 6], так как обращаясь с заявлением об обжаловании действий налогового органа в суд

налогоплательщик в том числе обязан предъявить доказательства прохождения досудебного порядка урегулирования налогового спора.

Именно указанный результат является единственно верным подтверждением соблюдения досудебного порядка урегулирования спора со стороны налогоплательщика.

Жалоба, подаваемая налогоплательщиком, рассматривается в вышестоящем налоговом органе, но подается в тот налоговый орган, который издал ненормативный акт или совершил действие (бездействие) в отношении налогоплательщика (п. 1 ст. 139 и п. 1 ст. 139.1 НК РФ).

Такой механизм используется также в судах, где апелляционная или кассационная жалоба подается непосредственно в суд первой инстанции, издавший первоначальный обжалуемый акт.

После подачи жалобы налогоплательщиком, налоговый орган формирует налоговое дело, которое состоит из непосредственного дела в рамках которого было принято решение, действие (бездействие) и жалобы со всеми приложенными к ней документы. Формирование дела осуществляется в течение трех дней, после чего оно направляется в вышестоящий налоговый орган, в котором происходит непосредственное рассмотрение жалобы, исходя из документов, имеющихся в налоговом деле.

Следует отметить, что согласно ст. 139.2 НК РФ жалоба рассматривается так же с учетом документов, приобщенных к жалобе самим налогоплательщиком. При этом законом никак не регламентируется ситуация, при которой налогоплательщик приобщает к жалобе документы, которые действительно подтверждают его правоту в споре, однако не обнародовал эти документы непосредственно при рассмотрении налогового спора в нижестоящем налоговом органе.

По аналогии с судебным процессом, при обжаловании судебного решение в суде апелляционной инстанции дело рассматривается на основании документов, имеющихся в материалах дела, и приобщение к жалобе документов,

не обнародованных в суде первой инстанции, не допускается по общему правилу.

Такое решение представляется логичным, так как иное затягивало бы процесс обжалования, и по сути является полем для злоупотребления со стороны участников судебного дела.

В этой связи представляется закономерным перенять указанный правовой механизм и в рамках досудебного обжалования решений, действий (бездействия) налоговых органов, так как иное позволяет налогоплательщикам злоупотреблять своими правами, затягивает процедуру обжалования тех споров, которые по сути могли и не возникнуть.

Законом также установлен предельный срок на обжалование решений налоговых органов, действий и бездействия должностных лиц: он составляет один год со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте нарушения своих прав.

Жалоба может быть подана лично через канцелярию нижестоящего налогового органа, посредством почтового отправления, а также через Личный кабинет налогоплательщика – электронный сервис налоговой службы, созданный для упрощения налоговых правоотношений.

Согласно п. 1 ст. 139.2 НК РФ такая жалоба может быть оформлена в простой письменной форме, какие-либо существенные требования к оформлению, содержанию или стилю отсутствуют. Однако, следует отметить, что ненормативная лексика в тексте жалобы, а также ее не читаемость является самостоятельной причиной для отказа в ее рассмотрении.

В соответствии с п. 2 ст. 139.2 НК РФ в тексте жалобы обязательно указываются следующие данные, необходимые для ее обоснованного рассмотрения:

– идентификационные признаки заявителя: для организаций это ее наименование и адрес, а для граждан – фамилия, имя (отчество – при наличии), а также место жительства (как представляется важным является именно место

фактического проживания, а не место регистрации, так как эти данные нужны для возможности направления результата рассмотрения жалобы);

– само решение налогового органа нижестоящей инстанции, или подтверждения совершения действия (бездействия);

– полное наименование налогового органа, издавшего акт, или указание на должностное лицо, которое совершил обжалуемое действие (бездействие);

– основания, по которым налогоплательщик полагает, что его права нарушаются решением, действием или бездействием налоговых органов и должностных лиц;

– непосредственные требования налогоплательщика в части отмены обжалуемого решения, действия или бездействия;

– каким образом налогоплательщик собирается получить результат рассмотрения жалобы (лично, по почте, в электронном виде) [3].

Жалоба подписывается налогоплательщиком или представителем (в случае, если жалоба подписывается представителем к ней должна быть приложена доверенность, из которой будут следовать полномочия на подписание жалобы).

Если данное требование не соблюдено, это является самостоятельным основанием для оставления жалобы без рассмотрения. Также жалоба остается без рассмотрения в случае, если в жалобе не указываются обязательные сведения, указанные в исследовании ранее [14].

Существенной особенностью досудебного механизма обжалования является рассмотрение жалобы налогоплательщика в его отсутствие. Это является общим правилом, однако, в случае, если вышестоящая инстанция установит вопиющее нарушение процедуры со стороны нижестоящего налогового органа, то налогоплательщик может быть допущен к рассмотрению жалобы в очном порядке. При этом вопрос о привлечении налогоплательщика к очному участию всегда остается на усмотрение налогового органа, то есть является его правом, а не обязанностью [40, с. 6].

Результаты рассмотрения жалобы вышестоящим органом могут быть оформлены в следующие властные решения:

- оставление без удовлетворения;
- отмена ненормативного акта;
- частичная или полная отмена решения;
- отмена решения полностью и принятие нового решения;
- признание действия, бездействия должностных лиц налоговой службы незаконными и вынесение решения по существу.

У налогового органа имеются ограниченные сроки для рассмотрения жалобы по существу и принятия по ней решения – он составляет не более одного месяца со дня получения жалобы. В исключительных случаях срок для рассмотрения жалобы может быть продлен на один месяц по мотивированному заявлению лица, подавшего жалобу. В случае, если такое решение о продлении принято, оно доводится до заявителя в течение трех дней [12].

После вынесения решения, результат рассмотрения жалобы передается налогоплательщику в соответствии со способом получения, который он указал при ее подаче в течение трех дней.

Следовательно, преимуществами жалобы выступают следующие обстоятельства прохождения данной правовой процедуры:

- отсутствие государственной пошлины при подаче жалобы, иных издержек, возникающих при судебном рассмотрении дела;
- рассмотрение в установленные законом сроки, которые существенно короче судебных [40, с. 6].

В качестве преимущества В.В. Торбунова также называет отсутствие необходимости специальных познаний для оформления жалобы, однако, указанный тезис представляется сомнительным.

Во-первых, от обоснованности жалобы будет зависеть вероятность ее удовлетворения. Безусловно, специальные познания у заявителя могут и отсутствовать, однако, такой подход не гарантирует удовлетворения жалобы.

Что касается судебного порядка (очевидно, с которым и происходит сравнение) то здесь справедливым будут являться те же самые рассуждения, что указывает в действительности на отсутствие выделяемого В.В. Торбуновой преимущества.

Безусловно, у указанного механизма разрешения споров также имеются и очевидные недостатки, которые также следует рассмотреть:

- в отличие от судебных органов, налоговые не являются независимыми и действуют в интересах бюджета;

- невозможность влияния на очное присутствие при рассмотрении жалобы;

- при отказе в удовлетворении требований жалобы налогоплательщик теряет время, которое мог бы потратить на рассмотрение своих требований в судебном порядке, что сводит соблюдение досудебного порядка к формальности [40, с. 6].

Кроме того, отрицательным фактором, который ставит под сомнение объективность рассмотрения жалобы в принципе, является закрытость налогового органа, их информационная обособленность.

Вместе с тем, недостатки досудебного способа урегулирования спора практически в полном объеме отсутствуют в судебном порядке, так как в условиях рыночной экономики и длительного самобытного развития концепция арбитражных судов была сформулирована в ключе партнерских деловых отношений, которые направлены на укрепление законности в области экономической деятельности.

Продолжительное время налоговые органы выступали в судах преимущественно в качестве ответчиков. Большое значение в складывающейся судебной практике сыграл Конституционный суд РФ, который Постановлением от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2,3 ч. 1 ст. 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» [49] и Определением от 6 ноября 1997 г. № 111-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда

Архангельской области о проверке конституционности положений статьи 13 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [50] обязал налоговые органы взыскивать штрафы с организаций за нарушения налогового законодательства не в бесспорном, а в судебном порядке. Исключительное повышение значимости роли судов в налоговых правоотношениях по мнению исследователей связано с введением в действие с 1 января 1999 г. ч.1 НК РФ.

Анализ сложившихся тенденций в области судопроизводства позволяют с должной долей уверенности утверждать, что методы «механической» разгрузки судов практически исчерпали себя [42, с. 13]. В этой связи, представляется, что для дальнейшей разгрузки судебной системы в части разрешения налоговых споров требуется повышение компетенции сотрудников налогового органа, так как часть ошибок совершаются последними ввиду низкой квалификации, недосмотра и т.д. Для этого представляется необходимым качественно пересмотреть подход к требованиям, предъявляемым к соискателям, их образованию, стажу работы, имеющимся навыкам.

Рассмотрение налоговых споров в арбитражных судах представляет собой одно из сложнейших направлений их деятельности. В процессуальных отношениях суд представляется не только субъектом, наделенным правомочием на осуществление судопроизводства, но также несет прямые обязанности, связанные с осуществлением правосудия перед лицами, участвующими в деле. Процессуальные отношения появляются в промежуток судебного урегулирования спорного материального отношения вследствие совершения действий судом и лицами, участвующими в процессе судебной деятельности.

Такая система установок и принципов, на основании которых судебные органы осуществляют свои полномочия, является дополнительной гарантией соблюдения сторонами фундаментальных правил судопроизводства в части, например, доказывания.

Число налоговых споров неуклонно растет. Это, прежде всего, связано с несовершенством налогового законодательства (как, в прочем, и любого

другого), так как в правовой сфере присутствуют и коллизии, и неясные для толкования правовые нормы, правовые пробелы и т.д.

Говоря о механизмах разрешения налоговых споров необходимо упомянуть и процедуру медиации. Процедура медиации относится к числу примирительных процедур, которые могут быть пройдены сторонами как в досудебном порядке, так и в суде в случае перехода сторон к примирению. В последнее время очевидна тенденция судебных органов к подталкиванию сторон на применение процедур примирения.

Некоторые исследователи, например, О.А. Абакумова, указывают на отсутствие доктринальной разработанности указанной сферы [9, с. 198], и с указанным выводом следует согласиться.

Развитие досудебных и судебных примирительных процедур указывают, что процедура медиации может стать эффективным механизмом разрешения налоговых споров, который имеет потенциально упрощения работы налогового органа, снижения судебных издержек, а также разгрузке судебного аппарата.

Можно подытожить, что система налоговых органов на данном этапе развития выступает в качестве масштабного механизма с иерархической структурой деятельности. Следовательно, жалоба заявителя не может быть подана налогоплательщиком случайному вышестоящему органу, так как налоговые органы подчинены определенной иерархии.

Основными трудностями современного российского судебно-арбитражного производства по налоговым спорам, порождающих опасения и налогоплательщиков, и работников налоговых органов, является непредсказуемость судебного решения, двойственность судебных актов, недостаток единообразия правоприменительной практики. В подобных ситуациях непосредственно на суды ложится непростая задача эффективной защиты прав налогоплательщиков и государства, а также обеспечения оптимального баланса частных и публичных интересов.

Рассмотрение споров в сфере налоговых правоотношений, часто затруднительно ввиду наличия неоднозначных и противоречащих друг другу

законодательных актов. Российское налоговое право еще развивается, поэтому множественные проблемы разрешения налоговых споров недостаточно исследованы. В связи с этим остается важным проблема улучшения процессуальной формы разрешения налоговых споров.

Следует отметить, что согласно ст. 139.2 НК РФ жалоба рассматривается так же с учетом документов, приобщенных к жалобе самим налогоплательщиком. При этом законом никак не регламентируется ситуация, при которой налогоплательщик приобщает к жалобе документы, которые действительно подтверждают его правоту в споре, однако не обнародовал эти документы непосредственно при рассмотрении налогового спора в нижестоящем налоговом органе.

По аналогии с судебным процессом, при обжаловании судебного решение в суде апелляционной инстанции дело рассматривается на основании документов, имеющихся в материалах дела, и приобщение к жалобе документов, не обнародованных в суде первой инстанции, не допускается по общему правилу.

Такое решение представляется логичным, так как иное затягивало бы процесс обжалования, и по сути является полем для злоупотребления со стороны участников судебного дела.

В этой связи представляется закономерным перенять указанный правовой механизм и в рамках досудебного обжалования решений, действий (бездействия) налоговых органов, так как иное позволяет налогоплательщикам злоупотреблять своими правами, затягивает процедуру обжалования тех споров, которые по сути могли и не возникнуть.

1.3. ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

При совершенствовании механизма правового регулирования и разрешении налоговых споров целесообразно использовать достижения налогового права зарубежных стран.

Представляется познавательным рассмотрение механизмов разрешения налоговых споров стран, правовая система которых значительно отличается от российской, так как способы регулирования отношений могут показаться необычно эффективными, и не используемыми ранее.

Так, представляется интересным рассмотрение стран-представительниц англо-саксонской правовой семьи, так как данная правовая система является наиболее отличной от российской.

В качестве объектов для сравнения были выбраны Южно-Африканская Республика и Северная Ирландия, так как указанные страны являются, с одной стороны, типичными представителями семьи (Ирландия), а с другой представляют собой смешанные механизмы, которые могут обладать нетипичными способами правовой регламентации (ЮАР).

Говоря о ЮАР, следует отметить, что национальная налоговая система находится на этапе становления, однако в ней уже существуют и реализованы эффективные механизмы, которые могут быть переняты отечественным правопорядком [47].

Одним из механизмов, который был введен в ЮАР в 2012 году в ходе реформы налогового законодательства, было учреждение Государственной службы доходов, а также установление прав и обязанностей для всех участников налоговых правоотношений [10, с. 47].

Указанный законопроект находится на рассмотрении Министерства финансов с 2005 г., и в ходе рассмотрения неоднократно изменялся, проходил процедуру общественных слушаний, в том числе исследовался в комиссиях с

представителями научного сообщества. Результатом такой огромной работы стал подписанный в 2012 году закон [47].

Необходимость в учреждении такой службы заключалась в создании эффективного механизма сбора налогов и сборов, которые являются залогом стабильности функционирования государственного аппарата и развития государственных институтов.

Для достижения главной цели были предусмотрены отдельные правовые механизмы:

- налоговая ответственность;
- процедура рассмотрения и разрешения налоговых споров [10, с. 47].

Как и в России, указанный блок законодательства распространяется не только на сферу налогов, но также имеет отношение к регулированию таможенных платежей: ввозных пошлин, акцизов, налога на продажу и др. такая структура налогового и таможенного законодательства как единой системы с особенностями каждой из них обусловлена правовой природой налогов, сбор и таможенных платежей.

В налоговой системе ЮАР также, как и в России, действует обязательный досудебный порядок урегулирования налогового спора: прежде чем обратиться в суд с заявлением об обжаловании решений, действий, бездействия налогового органа, необходимо обратиться с соответствующей жалобой в вышестоящий налоговый орган.

М.В. Аркелова, проводя исследование налоговой системы ЮАР, определила самые распространенные нарушения налоговых обязанностей со стороны налогоплательщиков: это неуплата налога, намеренное уменьшение налоговой базы, неправильному исчисления налога [10, с. 49].

После обнаружения нарушений налогового законодательства налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки, при этом одновременно издается решение о привлечении к налоговой ответственности. Санкцией при этом выступает штраф.

На этом схожести в процедурах отечественного и зарубежного правопорядка заканчиваются, так как в ЮАР предусмотрена совершенно иная система разрешения налоговых споров. Для разрешения налогового спора в административном порядке в качестве досудебного механизма разрешения в системе налоговых учреждений создается Налоговый совет. При этом в качестве председательствующего члена совета выступает независимый кандидат, то есть лицо, не включенное в структуру уполномоченных органов.

В отличие от аналогичного российского механизма заседания Налогового совета являются открытыми (что, следует отметить, стоило бы перенять российской налоговой системе). Более того, налогоплательщик вправе заявить ходатайство о привлечении в указанное заседание бухгалтера или иного представителя хозяйственной организации.

В соответствии с Законом ЮАР о налоговом администрировании жалоба подается налогоплательщиком в течение 30 дней со дня вступления в силу решения. Указанный срок начинает течь с момента, когда лицо узнало, или должно было узнать о принятии неправомерного решения в отношении налогоплательщика.

Жалоба направляется в Государственную службу доходов, где регистрируется и проверяется службой на предмет соответствия жалобы формальным требованиям, установленным законом к такому типу документов. В случае принятия жалобы к производству налогоплательщик уведомляется о дате и месте рассмотрения.

В ЮАР действует законодательство об Административном судопроизводстве ЮАР, по правилам которого рассматриваются жалобы в Налоговом совете.

Налоговый совет при разрешении налоговых споров обладает полномочиями в части подтверждения оценки суммы налога, на сумму которого настаивает заявитель, а также отмены решения в принципе и направление дела на новое рассмотрение.

Решение Налогового совета принимается в течение 60 дней, со дня, когда было проведено заседание. Несмотря на то, что на заседание Совета могут присутствовать налогоплательщик и его представители, по своей сути заседание является закрытым, так как не допускается присутствие иных лиц, что отличает данную процедуру от судебных заседаний. Кроме того, в отличие от судебных решений, решения Налогового совета не публикуются.

После вынесения решения Налоговым советом, стороны вправе не останавливаться на результатах данного обжалования и обратиться с заявлением в суд, при этом для обращения в суд установлены сокращенные сроки – такое обращение может быть подано в течение 21 дня со дня, когда завершилось рассмотрение спора в Налоговом совете.

После получения документов, Совет передает документы (в том числе налоговое дело, сформированное в Совете) в соответствующий суд. Такой подход как бы связывает процедуру досудебного и судебного обжалования, что позволяет суду увидеть, какие доказательства уже исследовались, какие аргументы и доводы приводили все участники спора.

Следует отметить гораздо более длительные сроки рассмотрения заявлений в суде по сравнению с российским процессуальным законодательством: так, если жалоба или заявление, поданное в суд Российской Федерации принимается в течение пяти дней, то судья суда ЮАР принимает решение о принятии жалобы к рассмотрению или отказе в принятии жалобы в течении 15 дней, что существенно увеличивает срок рассмотрения дела.

Кроме того, в ЮАР существуют альтернативные способы разрешения налоговых споров, которые хоть и встречаются в законодательстве России, в части налоговых правоотношений не принимаются. Так, в ЮАР активно используется медиация и аналог третейских судов, что, представляется, существенно снижает нагрузку на судебную систему, а кроме того, создает вуаль открытости деятельности налогового органа, повышая тем самым степень доверия населения к нему.

Кроме того, после широкой реформы 2012 г. в налоговой системе ЮАР появится институт налогового омбудсмана, который осуществляет деятельности по защите интересов налогоплательщиков в противовес широким полномочиям налоговой службы.

Правом на подачу жалобы Налоговому омбудсмену возникает у налогоплательщика только в случае прохождения административного порядка рассмотрения налоговых споров.

Налоговый омбудсмен в рамках своих полномочий вправе рассмотреть и разрешить жалобу, которая была направлена ему налогоплательщиков, при этом для разрешения спора он применяет справедливые и эффективные меры, которые могут заключаться и в том числе в примирении сторон [10, с. 52].

Выполняя обязанности Налогового омбудсмана последний обязан:

- исследовать доводы жалобы, а при необходимости применить процедуру медиации или примирения;

- руководствоваться принципом независимости;

- применять справедливые и эффективные процедуры;

- сообщать налогоплательщику о наиболее важных этапах рассмотрения жалобы;

- разъяснять порядок обращения с жалобой в Государственную службу доходов [10, с. 52].

Налоговый омбудсмен по итогам года готовит отчет, который направляется Министру финансов ЮАР, в котором, в частности отражается информация о проблемах и коллизиях, возникающих при разрешении налоговых споров и применении налогового законодательства.

В Ирландии также предусматривается должность налогового омбудсмана. Кроме того, ирландская налоговая система характеризуется открытостью, ориентированностью на сотрудничество, а именно:

- открытое взаимодействие налогоплательщиков и налоговых органов в целях недопущения развития налогового спора;

- предоставление возможности раскрыть информацию добровольно при разрешении налогового спора с налоговым органом;
- санкция за правонарушение зависит от объема сотрудничества налогоплательщиков и налоговых органов;
- право на ознакомление со всеми материалами дела по налоговому спору;
- применение процедуры досудебного порядка урегулирования спора, института омбудсмена [16, с. 239].

Эффективная система взаимодействия с налогоплательщиками действует в Нидерландах – там распространены налоговые соглашения:

- предварительные налоговые соглашения;
- применяются ценовые соглашения между налоговыми органами и налогоплательщиками о налоговых оценках и экономических последствиях, возможных при планируемых организациями коммерческих операциях;
- особый вид соглашений о сотрудничестве, которые заключаются налоговыми органами с крупными налогоплательщиками. Подобные соглашения подразумевают порядок и принципы совместной работы, ускорения получения соответствующей информации, подачи деклараций, гарантии наиболее быстрого возврата налогов и др. Однако дополнительных льгот налогоплательщику такого рода соглашения не предоставляют.

Названные виды соглашений повышают эффективность налогообложения при очевидном снижении затрат рабочего времени налоговым органом. Для налогоплательщика же это механизм предотвращения налогового спора и экономии средств [16, с. 239].

Итак, представляется, что наибольшую ценность имеют те механизмы налогового регулирования, которые обеспечивают взаимную открытость, сотрудничество, а значит, и снижение числа судебных налоговых споров, упрощение процедуры разрешения налоговых конфликтов.

ГЛАВА II. СУДЕБНОЕ УРЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

2.1. ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВ, СБОРОВ, ПЕНЕЙ И НАЛОГОВЫХ САНКЦИЙ В СУДЕБНОМ ПОРЯДКЕ

Развивающаяся налоговая система влечет за собой существенное увеличение задолженности по налогам и сборам, которая, в свою очередь, порождает закономерное образование пеней и штрафов на неуплаченную часть налога или сбора.

Вместе с тем, не поддается сомнению факт того, что наличие налоговой задолженности у хозяйствующих субъектов является одним из наиболее значительных негативных факторов, которые отрицательно влияют на экономику и государство в целом, дестабилизируя ее.

Статистика указывает, что в последнее время наблюдается постоянный рост задолженности по налогам и сборам: так, по состоянию на 2016 год суммарная задолженность в бюджетную систему РФ составляла 1238,9 млрд руб. [71] Указанная цифра практически стала сопоставима с поступлениями в налоговую систему. Вместе с тем, в 2017 г. в соответствии с Указом Президента РФ задолженности по налогам, сборам и пеням физическим лиц и индивидуальным предпринимателям, а также лицам, которые ранее обладали указанным статусом, были списаны, ввиду чего в 2017 г. суммарная задолженность по налогам составила 1078,8 млрд руб. [72].

В отношении Тюменской области следует отметить, что удельная доля задолженности области составляет не большой процент в сравнении, особенно, с другими регионами: так, задолженность в Тюменской области составляет всего 8,7 млрд руб. [73], что хоть составляет и небольшую долю, но, тем не менее, является значительной цифрой, что определяет необходимость исследования вопросов в области налогообложения.

Указанное, безусловно, влечет за собой необходимость возвращения в бюджет недополученных денежных средств. Одним из наиболее используемых способов является взыскание налогов и сборов в судебном порядке.

Под взысканием недоимки в судебном порядке следует понимать восстановление нарушенных прав уполномоченного органа, выразившиеся в неуплате установленных обязательных платежей, путем обращения в компетентные судебные органы с целью вынесения соответствующего решения, исполнение которого будет обязательным для налогоплательщика.

Порядку взыскания налогов и сборов путем обращения в судебные органы посвящена ст. 45-47 НК РФ: так, согласно ее положениям, в случае неисполнения налогоплательщиком в установленный срок обязанности по уплате налога, сбора, и др. обязательных платежей налоговый орган вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании задолженности за счет имущества должника.

Согласно п. 2 ст. 45 НК РФ взыскание налога в судебном порядке производится:

- 1) с лицевых счетов организаций, если взыскиваемая сумма превышает пять миллионов рублей;
- 2) в целях взыскания недоимки, возникшей по итогам проведенной налоговой проверки, числящейся более трех месяцев за взаимозависимыми организациями.
- 3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика;
- 4) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога возникла по результатам проверки федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

При этом в редакции, действовавшей до 2014 г., сумма взыскания, указанная в пп. 1, не имела значения для взыскания недоимки по налогам с лицевого счета.

Указанные основания, а также основание истечение срока, установленного для принятия решения о взыскании, как следует из п. 3 ст. 46 НК РФ, являются исчерпывающими для обращения в суд для взыскания налога в судебном порядке: указанное напрямую установлено Письмом ФНС РФ от 12.08.2011 г. № СА-4-7/13193@ [74].

Согласно п. 3 ст. 46 НК РФ решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. В случае пропуска срока, установленного для вынесения решения, налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Однако для взыскания недоимок за счет иного имущества налогоплательщика применяются несколько иные правила. Так, согласно ст. 47 НК РФ, взыскание задолженности по налогам и сборам за счет имущества юридического лица или индивидуального предпринимателя в судебном порядке возможно в течение двух лет со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога.

По общему правилу срок исполнения установлен в п. 4 ст. 69 НК РФ, согласно которому требование об уплате налога должно быть исполнено в течение восьми дней с даты получения указанного требования.

Однако в требовании об уплате налога может быть установлен более продолжительный период времени для его исполнения [28, с. 48]. При этом до истечения срока, установленного законом или в требовании, налоговые органы не имеют права принимать никаких действий по взысканию налогов [63].

При этом, в обоих случаях пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Вместе с тем, согласно правовой позиции, изложенной в п. 60 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», не могут рассматриваться в качестве уважительных причин пропуска указанных сроков необходимость согласования с вышестоящим органом вопроса о подаче налоговым органом в суд соответствующего заявления, нахождение представителя налогового органа в командировке или отпуске, какие-либо кадровые или должностные перестановки, смена руководителя налогового органа, а также иные внутренние организационные причины, повлекшие несвоевременную подачу заявления [57].

Вместе с тем, следует обратить внимание, что в настоящее время НК РФ напрямую не определен общий срок давности взыскания задолженности по налогам и сборам, который имеет значение для любого способа взыскания недоимки.

Сложившаяся судебная практика указывает, что общий срок, в пределах которого может быть осуществлено взыскание налогов, пеней, штрафов составляет три года с момента ее образования.

Указанная позиция находит свое отражение в постановлении Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 г. № 13084/07 [56], решение Арбитражного суда Свердловской области от 06.06.2011 г. по делу № А60-13819/06 [67].

Вместе с тем, следует отметить, что некоторые авторы не разделяют указанную точку зрения, называя ее ошибочной [34, с. 52].

Вместе с тем, следует признать ее правильной, так как общий срок исковой давности установлен в ст. 196 ГК РФ и составляет три года, если иное не установлено федеральным законом.

Как указывалось ранее, налоговое законодательство находится в тесной связи с цивилистикой, и, представляется, что в отсутствие специального правила о порядке исчисления срока исковой давности, следует использовать правило, установленное ст. 196 ГК РФ.

При несоблюдении сроков исковой давности налоговые органы утрачивают право на взыскании задолженности. Указанная позиция также подтверждалась в постановлении Президиума ВАС РФ № 13084/07 [56], согласно которой в законодательстве должны быть отражены механизмы, которые в одинаковой степени защищают права и законные интересы всех участников публичных отношений.

Однако, следует отметить, что налоговые споры являются одной из самых распространенных категорий споров, и данный вопрос порождает закономерные вопросы, из чего следует неправильное применение норм налогового законодательства.

Пробелы в законодательстве не позволяют с уверенностью прогнозировать исход того или иного судебного спора, что в итоге негативно отражается не только на интересах конкретного лица, но также и на всей судебной системе, позволяя злоупотреблять своими правами и совершать иные недобросовестные действия.

Указанное, в итоге, создает впечатление непрозрачной судебной системы, что в итоге является одной из причин правового нигилизма.

В этой связи представляется целесообразным закрепить п. 3.1. в ст. 46 и 47 НК РФ, которые бы устанавливали конкретный срок исковой давности, который должен составлять три года с момента обнаружения налоговой недоимки.

Кроме того, налоговый орган, обращаясь в судебные органы, должен также руководствоваться и иными федеральными законами, которые содержат в себе нормы и правила обращения в суд в целях взыскания налоговой недоимки.

Так, указанные правила и нормы в том числе содержатся в АПК РФ, положения главы 26 которого посвящены взысканию обязательных платежей, к которым относится налоговая недоимка.

При подаче заявления налоговый орган должен соблюсти требования к такому заявлению, которые закреплены в ст. 214 АПК РФ. Помимо общего требования о необходимости соблюдения ст. 125 АПК РФ, то есть, требований,

предъявляемых к исковым заявлениям, в заявлении о взыскании недоимки налоговым органом также должно быть указано:

1) наименование платежа, подлежащего взысканию, размер и расчет его суммы. Несоблюдение указанного требования влечет за собой оставление заявления налогового органа без движения [62];

2) нормы федерального закона и иного нормативного правового акта, предусматривающие уплату платежа;

3) сведения о направлении требования об уплате платежа в добровольном порядке.

Важным аспектом судебного порядка взыскания является соблюдение досудебного претензионного порядка, который является обязательным для гражданского и арбитражного процессуального законодательства.

Исполнение настоящей обязанности осуществляется в виде направления налогоплательщику по установленной форме требование об уплате налога, пени, штрафа (п. 1 ст. 45 НК РФ) [34, с. 52].

Ее неисполнение влечет за собой оставление заявления без рассмотрения, что влечет за собой необходимость повтора всех необходимых действий и мероприятий, что необоснованно увеличивает кадровые затраты на осуществление типовых задач.

В случае, если налоговым органом будет установлено отсутствие достаточных денежных средств для взыскания налоговой задолженности, налоговый орган вправе осуществить взыскание за счет имущества должника в порядке ст. 47 НК РФ. При этом задолженность передается на взыскание в службу судебных приставов, которые возбуждают исполнительное производство и взыскивают задолженность в соответствии с Федеральным законом от 02.10.2007 года N 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» [6]. Кроме того, налоговый орган вправе наложить арест на имущества должника, при наличии оснований, что оно может быть отчуждено последним в целях неуплаты долга [15].

Из указанного следует, что обращение налогового органа в судебном порядке в целях взыскания недоимки по налогам и сборам не только подчиняется общим правилам обращения в судебные органы за защитой нарушенных прав, но также осуществляется на основании специфических норм налогового законодательства.

Кроме того, следует отметить несовершенство законодательства в указанной области, так как оно обладает очевидными пробелами, требующими своего устранения.

В этой связи представляется целесообразным закрепить п. 3.1. в ст. 46 и 47 НК РФ, которые бы устанавливали конкретный срок исковой давности, который должен составлять три года с момента обнаружения налоговой недоимки.

2.2. ОБЖАЛОВАНИЕ НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ ФНС РОССИИ В СУДЕБНОМ ПОРЯДКЕ

Нормативные правовые акты издаются на основе и во исполнение федеральных конституционных законов, федеральных законов, указов и распоряжений Президента Российской Федерации, постановлений и распоряжений Правительства Российской Федерации, а также по инициативе федеральных органов исполнительной власти в пределах их компетенции.

Нормативные правовые акты издаются федеральными органами исполнительной власти в виде постановлений, приказов, распоряжений, правил, инструкций и положений.

Нормативные правовые акты налоговых органов не являются исключением: они издаются в указанных выше формах, однако, следует отметить, что нормативными свойствами обладают только акты ФНС России [43, с. 101].

Оспаривание нормативных правовых актов ФНС России (так как именно ФНС обладает правом на их издание) с 2015 г. осуществляется в судебном порядке в соответствии с главой 21 КАС РФ [19, с. 29].

С административным иском о признании нормативного правового акта не действующим полностью или в части вправе обратиться лица, в отношении которых применен этот акт, а также лица, которые являются субъектами отношений, регулируемых оспариваемым нормативным правовым актом, если они полагают, что этим актом нарушены или нарушаются их права, свободы и законные интересы (п. 1 ст. 208 КАС РФ).

Вместе с тем, как отмечает А.Р. Султанов, категория законного интереса ввиду неудачного применения правил юридической техники зачастую сливается с нарушением прав и свобод, и в правоприменительной практике возникает ситуация, когда при наличии только законного интереса в праве на обжалование отказывают: в случае когда предметом судебной защиты выступает только законный интерес, а не нарушение прав или обязанностей, ставить в основание

для предоставления права обжаловать в ординарную инстанцию, непосредственно нарушение прав и обязанностей судебным решением, означало бы лишь возведение непреодолимого барьера и ограничения доступа к суду ординарной инстанции (апелляции) [38, с. 51].

Вместе с тем, совершенно очевидно, что «защита законных интересов отличается от защиты субъективных прав. Значительная часть процессуальных актов посвящена защите субъективных прав, а не законных интересов. Более того, отсутствие легальной дефиниции законного интереса, четкого понимания его содержания создает у правоприменителя иллюзию малозначительности рассматриваемого феномена. Заявителю бывает трудно доказать даже наличие у себя правомочий, вытекающих из юридически допускаемых стремлений. Поэтому часть законных интересов неизбежно лишается должной защиты» [23, с. 110-111].

Административное исковое заявление о признании нормативного правового акта недействующим может быть подано в суд в течение всего срока действия этого нормативного правового акта (п. 6 ст. 208 КАС РФ). Данный вывод был также подтвержден ВС РФ в Определении Верховного Суда РФ от 08.06.2018 г. № 67-КГ18-9 [61].

Кроме того, данная норма явилась предметом конституционной проверки, и была признана соответствующей конституции даже в случае обжалования акта, утратившего юридическую силу: КС РФ в Определении от 27.06.2017 г. № 1187-О [54] указал, что проверка судом о законности нормативных правовых актов, которые к моменту обращения в суд утратили силу, и признание их недействительными не в целях защиты прав и законных интересов, а в целях «оспаривания ради оспаривания», т.е. в порядке абстрактного нормоконтроля, недопустимы; однако, если такое оспаривание влечет за собой конкретную цель в виде защиты прав и законных интересов лица, утрата нормативным правовым актом юридической силы не является препятствием для осуществления закрепленного в Конституции РФ права на обжалование: оно может быть реализовано в формах, установленных законодателем для ой или иной

определенной категорий дел, и действующее законодательство соответствующие изменения в виде предусмотрения такого правового механизма, которые обусловлены характером спорных правоотношений.

К выводу о возможности оспаривания нормативных правовых актов, утративших силу также пришел В.В. Ярков, отметив, что указанные акты порождали закономерные правовые последствия и лица, интересы которых от них пострадали, в любом случае обладают правом на восстановление такого права путем механизма оспаривания нормативных актов, в том числе ФНС России [48, с. 60].

Форма административного искового заявления должна соответствовать требованиям, предусмотренным частью 1 статьи 125 КАС РФ.

Административные дела об оспаривании нормативных правовых актов рассматриваются судом в срок, не превышающий двух месяцев со дня подачи административного искового заявления, а Верховным Судом Российской Федерации в течение трех месяцев со дня его подачи (п. 1 ст. 213 КАС РФ).

Следует отметить, что бремя доказывания соответствия положений оспариваемого акта, содержащего разъяснения законодательства и обладающего нормативными свойствами, действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, возлагается на должностное лицо или орган, которые приняли данный акт.

Указанное закреплено в ст. 62, 217.1 КАС РФ, а, следовательно, не может быть возложено на заявителя по административному делу.

Вместе с тем, при введении в действие КАС РФ неразрешенным оставался вопрос об отнесении писем ФНС России нормативным актам, из чего следовало отсутствие соблюдения принципа единообразия судебной практики.

При этом следует отметить, что именно письма ФНС России содержат подавляющее большинство норм, применяемых территориальными налоговыми органами в ходе осуществления своей деятельности, ввиду чего данный вопрос приобретал особую актуальность.

В первую очередь, столь закономерный вопрос возникал ввиду отсутствия легального термина «нормативный правовой акт» в правовой системе России.

Несмотря на то, что предметом настоящей работы не является конституционное определение терминов, следует отметить, что указанный пробел препятствует осуществлению правового прогнозирования, ввиду чего должен быть незамедлительно устранен.

КС РФ незадолго после введения в действие КАС РФ был сделан закономерный вывод, что действующее на момент принятия Постановления законодательство содержало пробел в правовом регулировании судебного обжалования заинтересованными лицами актов федеральных органов исполнительной власти, содержащих разъяснения норм законов, но не отвечающих признакам нормативного правового акта.

КС РФ в Постановлении от 31.03.2015 г. № 6-П признал, что ФНС России вправе принимать акты информационно-разъяснительного характера, адресованные налоговым органам и их должностным лицам в целях обеспечения единообразного применения налогового законодательства налоговыми органами на всей территории РФ (письма ФНС России) [53].

Обязательность содержащихся в таких актах разъяснений для налогоплательщиков нормативно нигде не закреплена, из чего следует их ненормативная составляющая. Вместе с тем территориальные налоговые органы обязаны в правоотношениях с налогоплательщиками руководствоваться исходящими от ФНС России разъяснениями [44, с. 93].

Таким образом, такие акты опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц налоговых органов, приобретают, по сути, обязательный характер для неопределенного круга налогоплательщиков, то есть такой акт обладает нормативными свойствами:

- обладает праворегулирующим воздействием;
- содержащиеся в нем предписания касаются прав и обязанностей неопределенного круга лиц - участников налоговых правоотношений;
- рассчитан на многократное применение.

Обращаясь к вопросу о возможности проверки в судебном порядке актов ФНС России, в которых даются письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства и которые не являются нормативными правовыми актами, КС РФ указал, что налогоплательщик вправе оспаривать в судебном порядке такие акты, если по своему содержанию они порождают право налоговых органов предъявлять требования к налогоплательщикам.

КС РФ подчеркнул справедливое отсутствие необходимого законодательного механизма обжалования рассматриваемых актов федеральных органов исполнительной власти, а после закономерно обязал федерального законодателя внести в действующее законодательство изменения в виде закрепления такого правового механизма, направленного на установление законного способа по судебному рассмотрению дел об оспаривании разъяснительных писем федеральных органов исполнительной власти (которые в основной своей массе представляют собой письма ФНС России по вопросам налогообложения), которые формально не являются нормативными правовыми актами, но фактически обладают нормативными свойствами.

Указанные изменения были внесены соответствующими федеральными законами, а, следовательно, законодательно определен процессуальный порядок оспаривания актов ФНС России, которые содержат разъяснения норм действующего законодательства и которые обязательны для исполнения нижестоящими органами в их текущей работе.

Рассмотрение дел об оспаривании актов ФНС России, в частности, писем, содержащих разъяснения налогового законодательства, которые формально не являются нормативными правовыми актами, но фактически обладают нормативными свойствами, отнесено к компетенции Верховного Суда РФ, который рассматривает данные административные дела в качестве суда первой инстанции [44, с. 98].

Письмо ФНС России, содержащее обязательное разъяснение, которое фактически устанавливает (изменяет, отменяет) правила, обязательные для неопределенного круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение,

является актом, который может быть оспорен заинтересованным лицом (заявителем) в Верховный Суд РФ, если письмо ФНС России отвечает следующим требованиям:

- толкование норм налогового законодательства, содержащееся в данном акте, выходит за рамки адекватного истолкования (интерпретации) положений налогового законодательства;

- оспариваемый акт обладает нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределенного круга лиц;

- данный акт нарушает права, свободы и законные интересы заявителя, обратившегося в суд [39, с. 40].

Таким образом, следует отметить, что современный механизм оспаривания нормативных правовых актов органов исполнительной власти, в том числе ФНС России, разработан и успешно функционирует в рамках главы 21 КАС РФ.

Механизмы, предусмотренные главой 21 КАС РФ, предусмотрены для оспаривания не только безусловных нормативных правовых актов, но также актов, которые формально не являются нормативными, однако содержат в себе общеобязательные положения, наделяя их нормативным характером.

2.3. СУДЕБНОЕ ОБЖАЛОВАНИЕ НЕНОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ, РЕШЕНИЙ И ДЕЙСТВИЙ (БЕЗДЕЙСТВИЯ) НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ

В отличие от оспаривания нормативных актов ФНС России, обжалованию ненормативных правовых актов посвящены специальные положения НК РФ.

Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц осуществляется в порядке, установленном гл. 19 НК РФ.

В 2013 г. указанная глава претерпела существенные изменения, разъяснениям которых было посвящено Письмо ФНС России от 04.07.2013 N СА-4-9/12019@ «О применении положений Федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» [8].

Так, согласно ст. 137 НК РФ каждое лицо имеет право 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.

Вместе с тем, в законодательстве отсутствует легальное толкование понятие «ненормативный акт», ввиду чего в процессе правоприменения возникла объективная необходимость его формулировки [30, с. 50].

Так, в постановлении ФАС Московского округа от 06.09.2013 по делу N А40-127722/12-140-844 было установлено, что под ненормативным актом понимается акт, принятый полномочным лицом налогового органа и содержащий обязательные для налогоплательщика предписания [65].

Из указанного определения, следует несколько основных признаков, которые присущи ненормативному акту:

1. Это акт, принятый уполномоченным лицом соответствующего исполнительного органа. Важной чертой является наличие властно-распорядительных полномочий на его издание.

2. Указанный акт содержит обязательные для налогоплательщика предписания. Следовательно, такие акты носят индивидуальный характер и

направлены на определенное лицо, не распространяя свое действие на иных налогоплательщиков.

Кроме того, признаки ненормативного правового акта были определены в Постановлении Арбитражного суда Центрального округа от 22.01.2015 N Ф10-4924/2014 по делу N А09-5879/2014:

- документальная форма акта;
- властный характер, выражающийся в возложении на конкретное лицо каких-либо обязанностей, создании каких-либо иных препятствий для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности;
- обеспеченность мерами государственного принуждения (вытекающая из обязательности его исполнения лицом);
- издание (в том числе подписание) уполномоченным должностным лицом [66].

По мнению А.А. Копиной, *«структуру права на обжалование составляют само содержание - подтвержденная законом возможность оспорить то или иное событие, факт; объект - акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц; субъект»* [22, с. 16].

По общему правилу, закрепленному в п. 1 ст. 138 НК РФ, акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган или в суд.

Вместе с тем, в п. 2 ст. 138 НК РФ содержится ограничение на использование судебного порядка обжалования: акты налоговых органов могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган.

Данная норма была введена законодателем в целях снижения нагрузки на судебные органы, которые ввиду огромного количества споров указанного характера были чрезмерно нагружены, что отражалось как на качестве рассмотрения дел, так и на соблюдении принципа разумности процессуальных сроков. Как отмечает А.Н. Борисов, указанная норма была введена в 2013 г.: *«в целях создания для налогоплательщиков благоприятных условий для*

урегулирования споров без обращения в суд, а также в целях снижения нагрузки на судебную систему и обеспечения последовательности досудебной и судебной стадий разрешения таких споров» [13, с. 26].

Из указанного следует, что налогоплательщику для реализации своего права на судебную защиту нарушенных прав и законных интересов необходимо попытаться урегулировать возникшие разногласия с налоговым органом путем обращения с жалобой или апелляционной жалобой в вышестоящий налоговый орган вне зависимости от внутреннего убеждения об успешности настоящего мероприятия [46, с. 18]. При этом, у указанного правила есть закономерное исключение: решения Центрального аппарата Федеральной налоговой службы обжалуются исключительно в судебном порядке, так как настоящий орган является иерархически первым в системе налоговых органов, ввиду чего вышестоящего не имеет.

При этом срок на обращение в суд за разрешением такого спора составляет три месяца, и исчисляется он, согласно п. 3 ст. 138 НК РФ, со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе, или, что немаловажно, со дня истечения срока принятия решения по жалобе [55].

Последний из перечисленных аспект имеет существенное значение для защиты добросовестного налогоплательщика в том числе от злоупотреблений правом налоговых органов.

Более того, согласно сложившейся судебной практике, если вышестоящий налоговый орган не принял решение по жалобе налогоплательщика в установленный срок (не направил ему решение), вследствие чего налогоплательщик пропустил срок подачи соответствующего заявления в суд, это является основанием для восстановления пропущенного срока. Указанное следует из постановления Верховного Суда РФ от 30.01.2014 N 303-АД14-1918 по делу N А51-36250/2013 [58].

Вместе с тем, следует обратить внимание, что срок на обращение в суд за разрешением такого спора, составляющий три месяца, установлен именно п. 4 ст. 198 АПК РФ.

Как следует из п. 4 ст. 138 НК РФ, судебное обжалование ненормативных актов налоговых органов осуществляется в процессуальном порядке: в порядке главы 24 АПК РФ для лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, и главы 22 КАС РФ, для физических лиц – налогоплательщиков.

Обращение в арбитражный суд в соответствии со ст. 4 АПК РФ осуществляется в форме заявления по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений, по делам о несостоятельности (банкротстве), по делам особого производства, по делам приказного производства и в иных случаях, предусмотренных АПК РФ.

Производство по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц возбуждается по заявлению заинтересованного лица, обратившегося в арбитражный суд с требованием о признании недействительными ненормативных правовых актов или о признании незаконными решений или действий (бездействия) указанных органов и лиц (п.2 ст.197 АПК РФ).

При этом, как следует из правовых позиций высших судов, положения законодательства не исключают возможности обжалования в арбитражном суде решений (актов ненормативного характера) любых должностных лиц налоговых органов [51].

Граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие):

не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту;

нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности;

незаконно возлагают на них какие-либо обязанности;
создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности [64].

Заявление о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными должно соответствовать требованиям, предусмотренным частью 1, пунктами 1, 2 и 10 части 2, частью 3 ст. 125 АПК РФ.

В соответствии со ст. 199 АПК РФ в заявлении необходимо указывать следующие обязательные сведения, отсутствие которых является основанием для оставления заявления без рассмотрения или его возвращения:

наименование налогового органа или должностного лица, которые приняли оспариваемый акт, решение, или совершили оспариваемые лицом действия, незаконное бездействие;

реквизиты оспариваемого акта: название, номер, дата принятия, время совершения действий;

указание на нарушенные права и законные интересы заявителя, которые были оспариваемым актом;

нормативное обоснование требований заявителя, то есть ссылка на законы и иные нормативные правовые акты, которые бы подтверждали факт несоответствия оспариваемого акта нормам законодательства;

требование заявителя о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными [4].

Дела об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц рассматриваются судьей соответствующего суда единолично в определенный процессуальным законодательством срок, который не превышает трех месяцев со дня поступления соответствующего заявления в арбитражный суд (если такое заявление было принято судом к разбирательству, было возбуждено гражданское дело). При этом, в указанный срок включается время, которое было отведено на

подготовку дела к судебному разбирательству и принятие решения по нему, если более короткий или длинный срок не установлен федеральным законом.

Согласно п. 1 ст. 200 АПК РФ данный срок может быть продлен на основании мотивированного заявления судьи, рассматривающего дело, которое должно обосновывать его особую сложность (множество расчетов, большое количество участников, длительные экспертизы и т.д.). Разрешение такого заявления находится в компетенции председателя арбитражного суда до шести месяцев.

Важным аспектом судебного обжалования является порядок распределения бремени доказывания. Как следует из работ некоторых авторов, налоговый орган обязан доказывать законность его юридических действий и при возражениях налогоплательщиков, и при их отсутствии и в судебном, и в до судебном порядке [36, с. 89].

Данный вывод основывается на толковании нормы п. 6 ст. 108 НК РФ, которая закрепляет презумпцию невиновности и презумпцию добросовестности налогоплательщика, а также на том, что бремя доказывания лежит на налоговом органе. При этом следует обратить внимание, что презумпция добросовестности изначально являлась институтом гражданского права, однако, имеющиеся тенденции свидетельствуют о всеобъемлющем внедрении данного института во все сферы общественной жизни общества.

В развитие данной особенности стоит обратить внимание на предоставленное налогоплательщику право на заявление возражений в письменной форме и подтверждение доказательствами. За налоговыми органами, наоборот, закреплена обязанность «представлять на рассмотрение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа все наличествующие материалы при доказывании наличия спорных фактов» [36, с. 89].

Решение по делу об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц

принимается арбитражным судом по правилам, установленным в главе 20 АПК РФ.

При этом налогоплательщик не связан количеством досудебных обжалований, и в случае наличия оснований для апелляционного, кассационного и надзорного обжалования вправе пройти все указанные стадии.

Решение арбитражного суда первой инстанции, не вступившее в законную силу, может быть обжаловано в суд апелляционной инстанции. Апелляционная жалоба может быть подана в течение месяца после принятия арбитражным судом первой инстанции обжалуемого решения (ст. 259 АПК РФ).

Вступившие в законную силу судебные приказы, вынесенные арбитражным судом первой инстанции, решение арбитражного суда первой инстанции, если такое решение было предметом рассмотрения в арбитражном суде апелляционной инстанции или если арбитражный суд апелляционной инстанции отказал в восстановлении пропущенного срока подачи апелляционной жалобы, и постановление арбитражного суда апелляционной инстанции могут быть обжалованы в порядке кассационного производства полностью или в части при условии, что иное не предусмотрено АПК РФ, участвующими в деле лицами, а также иными лицами в случаях, предусмотренных АПК РФ (п.1 ст.273 АПК РФ).

Кассационная жалоба может быть подана в срок, не превышающий двух месяцев со дня вступления в законную силу обжалуемых судебного приказа, решения, постановления арбитражного суда, если иное не предусмотрено АПК РФ (ст. 276 АПК РФ).

Вступившие в законную силу судебные акты, указанные в 3 части 308.1 статьи АПК РФ, допустимы к пересмотру в порядке надзора по правилам главы 36.1 АПК РФ Президиумом ВС РФ по надзорным жалобам участвующих в деле, и иных лиц, указанных в ст. 42 АПК РФ.

Надзорные жалоба, представление рассматриваются в Верховном Суде Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев, если дело не было истребовано, и в срок, не превышающий трех месяцев, если дело было

истребовано, не считая времени со дня истребования дела до дня его поступления в Верховный Суд Российской Федерации.

Таким образом, судебный порядок обжалования ненормативных актов налогового органа, действий и бездействий должностных лиц после реформы 2014 г. существенно менее востребован, и применяется только тогда, когда спор не был урегулирован в обязательном досудебном порядке.

Сам судебный процесс по налоговым спорам существенно не отличается от иных категорий споров, и основывается на базовых принципах процессуального законодательства.

ГЛАВА III. ОТДЕЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И ПРАКТИКИ СУДЕБНОГО РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

3.1. ПРОБЛЕМА ОГРАНИЧЕНИЯ СРОКА ОБЖАЛОВАНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ НЕНОРМАТИВНОГО АКТА, ДЕЙСТВИЯ (БЕЗДЕЙСТВИЯ) НАЛОГОВОГО ОРГАНА

Обжалование ненормативных актов налоговых органов является естественной стадией налогового спора. Одним из проблемных аспектов является ограничение срока обжалования ненормативных актов.

Согласно ст. 142 НК РФ жалобы на акты налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным и арбитражным процессуальным законодательством.

Согласно п. 4 ст. 198 АПК РФ заявление о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом.

Аналогичное положение содержится в п. 1 ст. 219 КАС РФ: по общему правилу административное исковое заявление может быть подано в суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации, иному лицу стало известно о нарушении их прав, свобод и законных интересов.

Срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе, или со дня истечения срока принятия решения по жалобе (п.п. 2 и 3 ст. 138 НК РФ) [24].

Необходимо отметить, что несоблюдение установленного НК РФ досудебного порядка обжалования может повлечь невозможность рассмотрения

налогового спора судом. Так, положениями процессуального законодательства (в частности, п. 2 ч. 1 ст. 148 АПК РФ, ст. 222 ГПК РФ) предусмотрено, что соответствующий суд оставляет исковое заявление без рассмотрения, если установит, что истцом не соблюден досудебный порядок урегулирования спора, если это предусмотрено федеральным законом или договором.

В соответствии с правовой позицией, изложенной в пункте 66 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. N 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [57], пропуск налогоплательщиком установленных Кодексом сроков на подачу жалобы в вышестоящий налоговый орган свидетельствует о несоблюдении налогоплательщиком обязательного досудебного порядка обжалования соответствующих решений налоговых органов и означает невозможность их оспаривания в суде. В то же время судам необходимо исходить из того, что, если поданная с нарушением сроков жалоба была принята вышестоящим налоговым органом и рассмотрена по существу, соответствующее заявление налогоплательщика принимается судом к производству [30, с. 53].

Оправданность установления трехмесячного срока обращения в суд с заявлением об оспаривании уже давно была подвергнута сомнению [29, с. 60].

По мнению И.А. Приходько, «введение подобных "компенсирующих» особенностей есть не что иное, как резкое и ничем не оправданное искусственное сокращение возможностей для судебной защиты в спорах с властью, расширение оснований к отказу в правосудии [33, с. 27].

При этом следует отметить, что, например, обжалование ненормативных актов налоговых органов в досудебном порядке возможно в течение года со дня, когда лицо узнало о нарушении своего права. Столь большая разница в сроках указывает на стремление законодателя свести к нулю судебное оспаривание таких актов, что с одной стороны, оправдано необходимостью снижения нагрузки на судебную систему, но с другой стороны делает судебное оспаривание затрудненным.

Кроме того, спорным аспектом является возможность восстановления пропущенного срока по уважительной причине [32, с. 36]. Такое положение содержится как в нормах АПК РФ, так и в КАС РФ.

Конституционный Суд РФ указал в Определении от 18 ноября 2004 года N 367-О, что само по себе установление в законе сроков для обращения в суд с заявлениями о признании ненормативных правовых актов недействительными, а решений, действий (бездействия) - незаконными обусловлено необходимостью обеспечить стабильность и определенность административных и иных публичных правоотношений и не может рассматриваться как нарушающее право на судебную защиту, поскольку несоблюдение установленного срока в силу соответствующих норм АПК РФ не является основанием для отказа в принятии заявлений по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений, и вопрос о причинах пропуска срока решается судом после возбуждения дела, т.е. в судебном заседании [52].

Вместе с тем, законодателем не разъяснено, что такое уважительная причина, и какие признаки какого-либо события делают причину уважительной.

В отношении оспаривания ненормативных актов налогового органа, вынесенных по факту осуществления предпринимательской или иной экономической деятельности следует подчеркнуть, что возможность такого восстановления подвергается объективному сомнению.

Согласно ст. 205 ГК РФ в исключительных случаях, когда суд признает уважительной причину пропуска срока исковой давности по обстоятельствам, связанным с личностью истца (тяжелая болезнь, беспомощное состояние, неграмотность и т.п.), нарушенное право гражданина подлежит защите. Причины пропуска срока исковой давности могут признаваться уважительными, если они имели место в последние шесть месяцев срока давности, а если этот срок равен шести месяцам или менее шести месяцев - в течение срока давности.

Согласно правовой позиции, изложенной в п. 12 Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 29.09.2015 N 43 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой

давности» по смыслу указанной нормы, а также пункта 3 статьи 23 ГК РФ, срок исковой давности, пропущенный юридическим лицом, а также гражданином - индивидуальным предпринимателем по требованиям, связанным с осуществлением им предпринимательской деятельности, не подлежит восстановлению независимо от причин его пропуска [60].

Указанная позиция существенно изменила подход, выработанный постановлением Пленума ВАС РФ, согласно которому не подлежал восстановлению срок, который был пропущен по организационным причинам внутри организации. Учитывая столь противоречивые нормы и позиции, реальное применение положений п. 4 ст. 198 АПК РФ представляется спорным.

С другой стороны, восстановление пропущенного срока вызывает вопросы и с точки зрения применения данного механизма защиты физическим лицом.

Законодатель определенно называет только одну уважительную причину для восстановления пропущенного срока: согласно п. 6 ст. 219 КАС РФ несвоевременное рассмотрение или не рассмотрение жалобы вышестоящим органом, вышестоящим должностным лицом свидетельствует о наличии уважительной причины пропуска срока обращения в суд.

Вместе с тем, пропуск срока обращения в суд без уважительной причины, а также невозможность восстановления, пропущенного (в том числе по уважительной причине) срока обращения в суд является основанием для отказа в удовлетворении административного иска.

Учитывая, что законодателем суду было предоставлено столь широкое усмотрение в части восстановления пропущенного срока, отсутствие примерного перечня причин для его восстановления является существенным упущением законодателя.

Если обратиться к положениям ст. 205 ГК РФ, такими причинами могут выступать тяжелая болезнь, беспомощное состояние, неграмотность. При этом, вопросов указанные положения порождают не меньше: какая болезнь является тяжелой, а какая нет, что понимается под беспомощным состоянием, почему

неграмотность является причиной для восстановления пропущенного срока, если незнание законов не освобождает от ответственности и т.д.

Таким образом, представляется, что проблема ограничения судебного срока на обжалование является существенной, а фактическая сложность в восстановлении столь короткого срока на обжалование делает менее гибким указанный процесс в целом.

3.2. ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ДОКАЗЫВАНИЯ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ

В процессуальной литературе признается наличие особенностей реализации принципов состязательности и равенства сторон в зависимости от видов производств. В Арбитражном АПК РФ основным критерием выделения отдельных производств, как правило, служит характер, правовая природа правоотношений, являющихся предметом судебного разбирательства. Н.А. Грешнова полагает, что еще одним критерием обособления правового регулирования по делам, возникающим из публичных отношений, являются цели судебного производства: судебный контроль законности и обоснованности нормативных и ненормативных правовых актов, действий (бездействия) государственных органов и органов местного самоуправления и их должностных лиц, а также обеспечение публичного порядка в отношениях граждан и организаций с органами власти [17, с. 8].

Характеристики видов производств как составных частей арбитражного процесса, содержащихся в АПК РФ, позволяют выявить наиболее общие особенности всех категорий дел, относящихся к соответствующему виду производства (например, дел из публичных правоотношений).

Существенные условия деятельности арбитражного суда при рассмотрении налоговых споров влияют на установление судом объективной истины. Эти условия определяются в зависимости не только от вида производства (дела из публичных правоотношений), предусмотренного в гл. 24 АПК РФ, но и сущностью обязательного досудебного порядка по налоговым спорам. В досудебном порядке происходит формирование фактического и доказательственного материала.

Представляется, что можно назвать следующие условия установления арбитражным судом объективной истины по налоговым спорам: установление действительных обстоятельств дела при доказывании осуществляется на основе

состязательности сторон как в судебном, так и в досудебном порядке; факты устанавливаются в досудебном порядке на основе начал непосредственности, состязательности и равных процессуальных возможностей сторон; фактический и доказательственный материал формируется как в судебном, так и в досудебном порядке.

Представляется, что состязательность в арбитражном процессе призвана обеспечить реализацию принципа объективной истины, что не исключает самостоятельное значение каждого из указанных принципов.

Принцип состязательности закреплен в ч. 3 ст. 123 Конституции РФ и ст. 9 АПК РФ. Как указывалось ранее, возможности, которыми располагает суд в условиях состязательности, недостаточны, по мнению многих ученых, для установления истины. Непосредственное участие суда в формировании фактического материала и подтверждении его доказательствами ограничено положениями ч. 3 ст. 9 АПК РФ, согласно которой арбитражный суд, сохраняя независимость, объективность и беспристрастность, осуществляет руководство процессом, разъясняет лицам, участвующим в деле, их права и обязанности, предупреждает о последствиях совершения или не совершения процессуальных действий, оказывает содействие в реализации их прав, создает условия для всестороннего и полного исследования доказательств, установления фактических обстоятельств и правильного применения законов и иных нормативных правовых актов при рассмотрении дела [37].

Состязательность в арбитражном процессе связана, прежде всего, с обеспечением процесса доказательственным материалом, на основе которого можно подтвердить оспариваемые факты. В литературе признается, что осуществление «состязания» в процессе возможно только при наличии равных возможностей сторон, в том числе по представлению доказательственного материала.

Налоговый орган в условиях состязательности обязан представить на рассмотрение суда всю совокупность спорных фактов, положенных в основу

решения по результатам проверки, а не только те, которые отражают его позицию по делу и которые, по его мнению, должен исследовать суд

Представление доказательственных материалов в полном объеме обеспечивается процессуальными нормами, согласно которым в случае непредставления налоговым органом доказательств по делу арбитражный суд истребует их по своей инициативе (ч. 5 ст. 66, ч. 6 ст. 200 АПК РФ). Активное участие суда, контролирующего представление доказательств сторонами, является обязательным условием.

Распределяя бремя доказывания, АПК РФ возлагает на налоговый орган обязанность по доказыванию совокупности установленных им в решении по результатам проверки обстоятельств (ч. 1 ст. 65, ч. 5 ст. 200), сведения о которых содержатся в материалах проверки. В состав доказательственной базы входят материалы, полученные налоговым органом при проведении налоговой проверки, акт проверки и сведения, полученные в ходе осуществления дополнительных мероприятий

Возможна ситуация, когда при обжаловании решения в вышестоящий налоговый орган налогоплательщик представляет доказательства, которые не входят в состав материалов налоговой проверки.

Представляется, что в связи с подходом Высшего Арбитражного Суда РФ, сформулированным в 2013 г. по вопросу о возможности приобщения к делу доказательств, ранее не исследованных налоговым органом в связи с налоговой проверкой и в досудебном порядке, суд вправе принять такие доказательства [57].

Таким образом, возможность представления доказательств налогоплательщиком и налоговым органом в зависимости от своего усмотрения, связываемая с принципом состязательности в арбитражном процессе, сбалансирована распределением бремени доказывания между ними и контролирующей ролью суда за деятельностью состязующихся налогоплательщика и налогового органа [37].

В судебном порядке снимается лишь сомнение в этом, неопределенность в правовом статусе. Такой подход согласуется и с вышеуказанными целями судебного производства по делам, возникающим из публичных правоотношений.

Арбитражный суд в рамках состязательного процесса по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, должен создать условия для всестороннего и полного собирания и исследования доказательств, установления обстоятельств при рассмотрении дела согласно ч. 3 ст. 9 АПК РФ. Он наделен особыми полномочиями судебного контроля по таким делам в силу ч. 5 ст. 66, ч. 6 ст. 200 АПК РФ.

Г.А. Жилин указывает, что при рассмотрении и разрешении дел, возникающих из публично-правовых отношений, суд не связан основаниями и доводами заявленных требований, в целях правильного разрешения дела он может истребовать доказательства по собственной инициативе, принимать меры принуждения к представителям органов публичной власти для активизации их действий по доказыванию фактических обстоятельств [18, с. 32]

Активность суда подчеркивается в Концепции единого ГПК РФ, где отмечается, что «основные аспекты доказывания будут обладать общими чертами как в гражданском, арбитражном, так и административном процессе (понятие, виды доказательств, процедура их исследования и т.д.). Вместе с тем неизбежны определенные отличия, к примеру, выделяется подход к распределению обязанности по доказыванию, к активности суда по истребованию доказательств по делам из публичных правоотношений» (п. 6.1) [75].

Для сравнения можно обратиться к положениям КАС РФ.

Так, согласно ч. 3 ст. 62 Кодекса об административном судопроизводстве, имеющие значение для правильного разрешения административного дела, определяются судом в соответствии с нормами материального права, подлежащими применению к спорным публичным правоотношениям, исходя из требований и возражений

лиц, участвующих в деле. В данной статье перечисляются категории административных дел, в которых суд не связан основаниями и доводами заявленных требований, и названы дела об оспаривании решений, действий (бездействия), соответственно принятых или совершенных органами государственной власти. В ч. 1 ст. 63 КАС РФ предусмотрено, что в целях правильного разрешения административных дел суд вправе истребовать доказательства по ходатайству лиц, участвующих в деле, или по своей инициативе. Копии документов, полученных судом, направляются лицам, участвующим в деле, если у них эти документы отсутствуют. Исходя из положений ст. 38 КАС РФ, государственный орган по административным делам является административным ответчиком, другая сторона — административным истцом.

Согласно приведенным положениям КАС РФ суд по административным делам вправе истребовать доказательства по своей инициативе.

Исходя из особых полномочий арбитражного суда при рассмотрении дел, связанных с налоговыми правоотношениями, некоторые авторы делают вывод, что суд по таким делам является субъектом доказывания [25, с. 176]. Эта позиция, безусловно, не выдерживает критики, так как особые полномочия суда заключаются в создании условий для состязательности сторон, а доказывание каких-либо фактов является нарушением принципа состязательности и беспристрастности суда.

Особенность доказывания по рассматриваемой категории дел состоит в том, что полномочия суда в АПК РФ определены иначе, чем в исковом производстве. В ст. 200 (ч. 4) АПК РФ предусмотрено, что при рассмотрении дел об оспаривании ненормативных правовых актов органов, осуществляющих публичные полномочия, арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений. В силу ч. 5 ст. 66 и ч. 6 ст. 200 АПК РФ суд наделен специальными полномочиями по истребованию доказательств по своей инициативе в случае их непредставления налоговым органом. На особый характер этих полномочий суда справедливо обращает

внимание Н.И. Клейн. Она считает, что наделение суда специальными полномочиями обусловлено спецификой дел, возникающих из публичных отношений [20, с. 10].

Представляется, что названные полномочия суда обеспечивают баланс частных и публичных интересов, «выравнивая» возможности сторон в условиях состязательного процесса, и достижение судом цели доказывания по данной категории дел, состоящей в проверке судом имеющих юридическое значение фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, которые отражены в мотивированном решении налогового органа по результатам налоговой проверки, на соответствие их объективной действительности.

Суд исследует установленные налоговым органом в досудебном порядке факты и собранные им в ходе налоговой проверки доказательственные материалы, в том числе акт налоговой проверки. К числу таких материалов относятся и доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений относительно фактических обстоятельств при урегулировании разногласий с налоговым органом в досудебном порядке.

Недостающие доказательства суд может запросить по своей инициативе, в частности:

- доказательства, полученные налоговым органом при проведении налоговой проверки, но не приобщенные сторонами в судебное дело;
- доказательства налогоплательщика, которые приобщались в дело в рамках досудебного урегулирования спора, однако не были приняты ко вниманию налоговым органом.

Суд, разрешая дело, вправе не принять в качестве доказательства документы, которые были приобщены налогоплательщиком в рамках судебного рассмотрения дела, но не были им представлены в налоговый орган при разрешении соответствующей жалобы, что указывает на недобросовестность налогоплательщика.

Анализ судебной практики указывает, что в основном доказательством по налоговому процессу выступают письменные документы [68; 69; 70]. В рамках

осуществления действий по налоговому надзору на контрольный орган возлагается обязанность по составлению документов в четком порядке и с соблюдением установленного регламента для того, чтобы в последствии они были признаны надлежащими и относимыми документами.

Одним из наиболее важных документов в налоговом споре выступают непосредственно властные распоряжения по установлению недоимки, а именно распоряжения, постановления, протоколы, акты.

Составляя документы, что налоговый орган, что налогоплательщик должны соблюдать требования, которые распространяются для данного вид документов: его форма, содержание, разделение документы на соответствующие главы, параграфы, обязательные реквизиты документов (номер, подпись, печать и т.д.), время и место составления документа и др.

Иногда для документов требуется соблюдение также дополнительных правил: обязанность присутствия третьих лиц при их составлении, согласие лиц, данные о полномочиях лица, подписавшего документ [21].

Таким образом, следует констатировать, что процесс доказывания по делам, связанным с оспариванием ненормативных актов налогового органа имеет некоторые отличительные особенности, в отличие от иных процессов, производимых в рамках АПК РФ.

Это следует из правовой природы таких правоотношений, которые нося публичный характер.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сфера регулирования налоговых правоотношений стремительно развивается вместе с развитием общественных отношений. Представляется очевидным необходимость внесения изменений в законодательные нормы, которые не всегда успевают за тенденциями, складывающимися в судебных и внесудебных спорах с налоговым органом.

Необходимость закрепления понятия налогового спора в отечественном законодательстве очевидна – правоприменительная практика изобилует случаями неверного применения основополагающих принципов, лежащих в основе института налогового спора, ввиду чего законодательное закрепление сможет снизить объективно существующие разногласия в данном вопросе. Для нужд теории и практики представляется возможным предложить следующее определение, которое целесообразно включить в положения НК РФ: налоговый спор – это юридический конфликт, произошедший между субъектами налогового правоотношения из-за предмета налогового правоотношения, проверки законности нормативных актов, законности решений и действий государственного органа, надлежащего исполнения обязанностей налогоплательщика.

В целях создания правовой определенности в вопросах сроков обжалования тех или иных решений налогового органа, выносимых в порядке ст. 46 и 47 НК РФ, необходимо закрепить в п. 3.1 вышеуказанных статей конкретный срок исковой давности, который должен составлять три года с момента обнаружения налоговой недоимки.

Сложившаяся судебная практика указывает, что общий срок, в пределах которого может быть осуществлено взыскание налогов, пеней, штрафов составляет три года с момента ее образования.

Такой вывод также следует из анализа законодательства, так как общий срок исковой давности установлен в ст. 196 ГК РФ и составляет три года, если иное не установлено федеральным законом.

Вместе с тем, безусловно, данная норма требует внедрения в налоговое законодательство, так как иное создает неопределенность в порядке правового регулирования и вопросы о соотношении норм гражданского и налогового законодательства.

Анализ, проведенный в рамках настоящего исследования, позволяет говорить о том, что в законодательстве четко выделяется лишь одна уважительная причина для восстановления пропущенного срока: согласно п. 6 ст. 219 КАС РФ несвоевременное рассмотрение или нерассмотрение жалобы вышестоящим органом, вышестоящим должностным лицом свидетельствует о наличии уважительной причины пропуска срока обращения в суд.

Вместе с тем, пропуск срока на обращение в суд без уважительной причины, а также проблема невозможности его восстановления является безусловным основанием для отказа в удовлетворении требований административного истца при соответствующем административном производстве.

Учитывая, что законодателем суду было предоставлено столь широкое усмотрение в части восстановления пропущенного срока, отсутствие примерного перечня причин для его восстановления является существенным упущением законодателя.

Если обратиться к положениям ст. 205 ГК РФ, такими причинами могут выступать тяжелая болезнь, беспомощное состояние, неграмотность. При этом, вопросов указанные положения порождают не меньше: какая болезнь является тяжелой, а какая нет, что понимается под беспомощным состоянием, почему неграмотность является причиной для восстановления пропущенного срока, если незнание законов не освобождает от ответственности и т.д.

Согласно ст. 139.2 НК РФ жалоба в порядке досудебного урегулирования налогового спора рассматривается с учетом документов, приобщенных к жалобе самим налогоплательщиком. При этом законом никак не регламентируется ситуация, при которой налогоплательщик приобщает к жалобе документы, которые действительно подтверждают его правоту в споре, однако не

обнародовал эти документы непосредственно при рассмотрении налогового спора в нижестоящем налоговом органе.

По аналогии с судебным процессом, при обжаловании судебного решения в суде апелляционной инстанции дело рассматривается на основании документов, имеющих в материалах дела, и приобщение к жалобе документов, не обнародованных в суде первой инстанции, не допускается по общему правилу.

Такое решение представляется логичным, так как иное затягивало бы процесс обжалования, и по сути является полем для злоупотребления со стороны участников судебного дела.

В этой связи представляется закономерным перенять указанный правовой механизм и в рамках досудебного обжалования решений, действий (бездействия) налоговых органов, так как иное позволяет налогоплательщикам злоупотреблять своими правами, затягивает процедуру обжалования тех споров, которые по сути могли и не возникнуть.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативные правовые акты.

1. Конституция Российской Федерации (с поправками на 21 июля 2014 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. - 2014. - № 9. - Ст. 851.

2. Гражданский кодекс РФ : федеральный закон № 51-ФЗ : от 30.11.1994 : по состоянию на 01.10.2019 // Собрание законодательства РФ. - 1994. - № 32. - Ст. 3301.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федеральный закон N 146-ФЗ : от 31.07.1998 : по состоянию на 29.10.2019 // Собрание законодательства РФ. 1998. - № 31. - Ст. 3824.

4. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации : федеральный закон N 95-ФЗ : от 24.07.2002 : по состоянию на 12.11.2019 // Собрание законодательства РФ. - 2002. - № 30. - Ст. 3012.

5. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации : федеральный закон N 21-ФЗ : от 08.03.2015 : по состоянию на 26.07.2019 // Собрание законодательства РФ. - 2015. - № 10. - Ст. 1391.

6. Об исполнительном производстве: федеральный закон N 229-ФЗ : от 02.10.2007 : по состоянию на 17.10.2019 // Собрание законодательства РФ // 2007. - N 41. - Ст. 4849.

7. О внесении изменений в часть 1 НК РФ: федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ : по состоянию на 01.12.2019 // Собрание законодательства - РФ. - 2013. - № 27. Ст. 3445.

8. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации // Письмо ФНС России от 04.07.2013 N СА-4-9/12019@ «О применении положений Федерального закона // Экономика и жизнь. - 2013.

Литература.

9. Абакумова О.А. К вопросу о возможности применения института медиации в налоговых спорах / О.А. Абакумова // Актуальные проблемы экономики и права. - 2015. - № 4. - С. 198-203.

10. Аракелова М.В. Разрешение налоговых споров в досудебном порядке: зарубежный опыт / М.В. Аракелова // Аудитор. - 2012. - № 6 (208). - С. 47-51.
11. Бартунаева Н.Л. Налоговые споры. Распределение обязанности по доказыванию / Н.Л. Бартунаева // Вестн. Бурят. ун-та. Сер. 12: юриспруденция. - 2006. - Вып. 3. - С. 146-147.
12. Бобырева А.Р., Шпетер В.К. Досудебное урегулирование налоговых споров - как способ сокращения издержек налогового контроля / А.Р. Бобырева, В.К. Шпетер // Электронный вестник Ростовского социально-экономического института. - 2016. - №2. - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/dosudebnoe-uregulirovanie-nalogovyh-sporov-kak-sposob-sokrascheniya-izderzhek-nalogovogo-kontrolya> (дата обращения: 08.12.2019).
13. Борисов А.Н. Споры с налоговыми органами при осуществлении налогового контроля и взыскании налогов и сборов: Практические рекомендации / А.Н. Борисов. - М.: Юстицинформ, 2015. – 264 с.
14. Боровинских В.А., Поверинова Е.М. Досудебное урегулирование налоговых споров / В.А. Боровинских, Е.М. Поверинова // Вестник Курганской ГСХА. - 2015. - №2 (14). - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/dosudebnoe-uregulirovanie-nalogovyh-sporov-2> (дата обращения: 08.12.2019).
15. Виноходова И.Г. Совершенствование практики взыскания задолженности организаций по налогам и сборам / И.Г. Виноходова // Известия Великолукской государственной сельскохозяйственной академии. - 2019. - №2. - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-praktiki-vzyskaniya-zadolzhennosti-organizatsiy-po-nalogam-i-sboram> (дата обращения: 08.12.2019).
16. Гайдобрус Е.В. Разрешение налоговых споров в европейских странах / Е.В. Гайдобрус // Институты и механизмы инновационного развития: мировой опыт и российская практика Сборник научных статей 7-й Международной научно-практической конференции. - В 3-х томах. - 2017. – 239 с.

17. Грешнова Н.А. Формы закрепления принципа состязательности в гражданском процессе / Н.А. Грешнова // Арбитражный и гражданский процесс. - 2014. - № 5. - С. 8-11.
18. Жилин Г.А. Правосудие по гражданским делам: актуальные вопросы / Г.А. Жилин. М.: Проспект, 2010. - 574 с.
19. Ильин А.Ю. Проблемы применения норм законодательства о налогах и сборах / А.Ю. Ильин // Финансовое право. - 2017. - N 12. - С. 29-31.
20. Клейн Н.И. Сравнительный анализ норм ГПК РФ и АПК РФ о производстве по делам, возникающим из административных и иных публичных отношений / Н.И. Клейн // Вестник гражданского процесса. 2013. № 3. С. 8-18.
21. Князева Н.В. Налоговое право. Порядок сбора доказательств в налоговом процессе / Н.В. Князева // Бизнес в законе. - 2015. - №5. - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovoe-pravo-poryadok-sbora-dokazatelstv-v-nalogovom-protseesse> (дата обращения: 24.03.2019).
22. Копина А.А. Налоговые споры: понятие, их классификация и способы разрешения / А.А. Копина // Налоги. – 2016. – № 12. – С. 9-19.
23. Матейкович М.С. Законные интересы в конституционном праве / М.С. Матейкович. - М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. - 255 с.
24. Мельник Е.С. Основные изменения в порядке обжалования ненормативных актов налогового органа, действий (бездействия) их должностных лиц / Е.С. Мельник // Налоги и финансы. - 2014. - №1 (21). - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovnye-izmeneniya-v-poryadke-obzhalovaniya-nenormativnyh-aktov-nalogovogo-organa-deystviy-bezdeystviya-ih-dolzhestnyh-lits> (дата обращения: 20.03.2019).
25. Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде / Нагорная Э.Н. - М.: Юстицинформ, 2012. - 528 с.
26. Овсянников С.В. Налоговые споры в арбитражном суде (общая характеристика) / С.В. Овсянников // Правоведение. - 1996. - № 3. - С. 145-146.

27. Орахелашвили Д.Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации : специальность : 12.00.14 : Дис. ... канд. юрид. наук/ Д. Б. Орахелашвили. - М., 2004. – 185 с.

28. Пащенко А.В. Требование об уплате налога и сбора (теория и практика) / А.В. Пащенко // Реформы и право. - 2014. - № 4. - С. 46-51.

29. Остроумов А.А. Право на обжалование в суд решений, действий, бездействия органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц / А.А. Остроумов // Законы России: опыт, анализ, практика. - 2014. - N 7. - С. 52-60.

30. Пантюшов О.В. Обжалование ненормативных актов налоговых органов / О.В. Пантюшов // Вестник арбитражной практики. - 2015. - N 6. - С. 50-57.

31. Первышов Е.А. К вопросу о понятии налогового спора / Е.А. Первышов // Ленинградский юридический журнал. - 2015. - № 1. - С. 186-191.

32. Попов В.В. Судебное обжалование правовых актов налоговых органов: новые подходы / В.В. Попов // Налоги. - 2015. - N 2. - С. 36.

33. Приходько И.А. Административное судопроизводство и административный процесс в арбитражных судах: конституционная предопределенность или правовое заблуждение? / И.А. Приходько // Судебно-арбитражная практика Московского региона. Вопросы правоприменения. - 2001. - N 5(7). - С. 27.

34. Севостьянов И.А. Механизм принудительного взыскания налоговой задолженности: проблемы и пути решения / И.А. Севостьянов // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. - 2016. - №3 (62). - С. 82-85.

35. Сидорова А.В. Налоговые споры: понятие и признаки / А.В. Сидорова // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2015. №4 (32). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-sporu-ponyatie-i-priznaki> (дата обращения: 08.12.2019).

36. Смолина О. Состязательность и непосредственность при доказывании в досудебном порядке / О. Смолина // Налоговый вестник. - 2016. - № 6. - С. 89.

37. Смолина О.С. Цель доказывания по налоговым спорам в арбитражном процессе / О. Смолина // Труды Института государства и права РАН. - 2017. - №1 (59). - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/tsel-dokazyvaniya-po-nalogovym-sporam-v-arbitrazhnom-protseesse> (дата обращения: 24.03.2019).

38. Султанов А.Р. Обжалование и законный интерес в процедуре оспаривания нормативных актов / А.Р. Султанов // Российский судья. - 2017. - № 10. - С. 49-54.

39. Толчеев Н.К. Судебное оспаривание актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами / Н.К. Толчеев // Судья. - 2018. - № 1. - С. 38-42.

40. Торбунова В.В. Механизм досудебного урегулирования налоговых споров / В.В. Торбунова // Юридический факт. - 2017. - № 8 (8). - С. 6-8.

41. Файрузова Ю.М., Н.Н. Бойко Понятие и сущность налогового спора / Ю.М. Файрузова, Н.Н. Бойко // Современные научные исследования и разработки. - 2017. - № 9 (17). - С. 480-481.

42. Хаванова И.А. Особенности производства п налоговым спорам в арбитражных судах – актуальные вопросы теории и практики / И.А. Хаванова // Налоги-журнал. - 2010. - № 5. - С. 10-17.

43. Черник И.Д. О взыскании задолженности налоговыми органами в судебном порядке / И.Д. Черник // Экономика. Налоги. Право. - 2013. - №1. - С. 100-105.

44. Чулкова Л. Порядок судебного обжалования писем ФНС России / Л. Чулкова // Налоговый вестник. - 2016. - № 6. - С. 93-99.

45. Шеховцева Е.В., Нагорянский О.М. К вопросу об особенности налоговых споров с участием предпринимателей / Е.В. Шеховцева, О.М. Нагорянский // Ленинградский юридический журнал. - 2014. - №1 (35). - URL:

<https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-ob-osobennosti-nalogovyh-sporov-s-uchastiem-predprinimateley> (дата обращения: 08.12.2019).

46. Юдин В.А. Особенности обжалования решений налоговых органов в Российской Федерации / В.А. Юдин // *Налоги*. - 2017. - № 7. - С. 18-21.

47. С.В. Янкевич Порядок разрешения налоговых споров в Южно-Африканской Республике / С.В. Янкевич // *Право. Журнал Высшей школы экономики*. - 2015. - №4. - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/poryadok-razresheniya-nalogovyh-sporov-v-yuzhno-afrikanskoj-respublike> (дата обращения: 08.12.2019).

48. Ярков В.В. Допустимо ли судебное оспаривание нормативных правовых актов (или их отдельных положений), утративших силу? / В.В. Ярков // *Вестник гражданского процесса*. - 2016. - N 2. - С. 60

Материалы судебной практики.

49. По делу о проверке конституционности пунктов 2,3 ч. 1 ст. 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции: Постановление Конституционного суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П // *Собрание законодательства РФ*. - 1997. - № 1. - Ст. 197.

50. Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Архангельской области о проверке конституционности положений статьи 13 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации: Определение Конституционного суда РФ от 6 ноября 1997 г. № 111-О // *Собрание законодательства РФ*. - 1997. - № 50. - Ст. 5710.

51. По жалобе гражданина Егорова Андрея Дмитриевича на нарушение его конституционных прав положениями статей 137 и 138 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 22 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 1995 года, статей 29 и 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 2002 года: Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 N 418-О // *Вестник КС РФ*. - 2004. - № 2.

52. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Владимир и Ольга" на нарушение конституционных прав и свобод частью 1 статьи 52 и частью 4 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 18 ноября 2004 г. N 367-О // Картоoteca арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 16.07.2018 г.).

53. По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона "О Верховном Суде Российской Федерации" и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Газпром нефть": Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 N 6-П // "Собрание законодательства РФ. - 2015. - N 15. - Ст. 2301.

54. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Флагман" на нарушение конституционных прав и свобод частью 6 статьи 208 и частью 1 статьи 210 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 27.06.2017 N 1187-О // Картоoteca арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 18.07.2018 г.).

55. Постановление Президиума ВАС РФ от 20.11.2007 N 8815/07 по делу N А41-К2-19605/06 // Картоoteca арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 16.07.2018 г.).

56. Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 г. № 13084/07 // Картоoteca арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 20.07.2018 г.).

57. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Картоoteca арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 16.07.2018 г.).

58. Постановление Верховного Суда РФ от 30.01.2014 N 303-АД14-1918 по делу N А51-36250/2013 // Картоoteca арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 16.07.2018 г.).

59. Определение Верховного Суда РФ от 9 октября 2014 года № 309-КГ14-2300 // Картоoteca арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 01.05.2018 г.).

60. О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 29.09.2015 N 43 // БВС РФ. 2015. № 12.

61. Определение Верховного Суда РФ от 08.06.2018 N 67-КГ18-9 // Картоoteca арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 16.07.2018 г.).

62. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 14.04.2003 N А29-8032/02А // Картоoteca арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 16.07.2018 г.).

63. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 31 июля 2008 года N Ф08-4387/2008 по делу N А53-2180/2008-С5-22 // Картоoteca арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 16.07.2018 г.).

64. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 09.04.2013 № А22-1945/2012 // Картоoteca арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 16.07.2018 г.).

65. Постановление ФАС Московского округа от 06.09.2013 по делу N А40-127722/12-140-844 // Картоoteca арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 16.07.2018 г.).

66. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 22.01.2015 N Ф10-4924/2014 по делу N А09-5879/2014 // Картоoteca арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 16.07.2018 г.).

67. Решение Арбитражного суда Свердловской области от 06.06.2011 г. по делу № А60-13819/06 // Картотека арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 20.07.2018 г.).

68. Решение Арбитражного суда Ярославской области от 26 июня 2019 г. по делу № А82-10495/2019 // Картотека арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 01.12.2019 г.).

69. Решение Арбитражного суда Белгородской области от 27 июня 2019 г. по делу № А08-3557/2019 // Картотека арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 01.12.2019 г.).

70. Решение Арбитражного суда Томской области от 4 июля 2019 г. по делу № А67-5562/2019 // Картотека арбитражных дел. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 01.12.2019 г.).

Статистика.

71. Отчет по форме № 4-НМ по состоянию на 01.01.2017 // Официальный сайт ФНС России. - URL: https://www.nalog.ru/rn48/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6092076/ (дата обращения 18.09.2018 г.).

72. Отчет по форме № 4-НМ по состоянию на 01.01.2018 // Официальный сайт ФНС России. - URL: https://www.nalog.ru/rn48/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6717119/ (дата обращения 18.09.2018 г.).

73. Отчет по форме № 1-НОМ по состоянию на 01.01.2018 // Официальный сайт ФНС России. - URL: https://www.nalog.ru/rn48/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6092076/ (дата обращения 18.09.2018 г.).

74. Письмо ФНС РФ от 12.08.2011 г. № СА-4-7/13193@ // СПС «Консультант Плюс». - URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 19.07.2018 г.).

Иные материалы.

75. Концепция единого Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации : одобрена решением Комитета по гражданскому, уголовному, арбитражному и процессуальному законодательству ГД ФС РФ от 08.12.2014 N 124(1)) // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 01.12.2019 г.).