

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

ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА  
Кафедра теории государства и права и международного права

РЕКОМЕНДОВАНО К ЗАЩИТЕ  
В ГЭК

Заведующий кафедрой  
д-р. юрид. наук, профессор  
О.Ю. Винниченко



2019 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА  
магистра

ЗАЩИТА ПРАВ СУБЪЕКТОВ БИЗНЕСА В ХОДЕ ДОСУДЕБНОГО И  
СУДЕБНОГО ОБЖАЛОВАНИЯ АКТОВ, ВЫНЕСЕННЫХ ПО  
РЕЗУЛЬТАТАМ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

40.04.01 Юриспруденция

Магистерская программа «Защита прав человека и бизнеса»

Выполнил работу  
студент 3 курса  
заочной формы обучения



Титов  
Иван  
Александрович

Научный руководитель  
д-р. юрид. наук, профессор



Олег  
Юрьевич  
Винниченко

Рецензент  
начальник правового отдела  
УФНС России  
по Курганской области



Терешко  
Наталья  
Родионовна

Тюмень  
2019

ОГЛАВЛЕНИЕ.....	3
СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ И УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ.....	5
ВВЕДЕНИЕ.....	6
1. ИНСТИТУТ ОБЖАЛОВАНИЯ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ РФ.....	16
1.1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ОБЖАЛОВАНИЯ НЕНОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ НАЛОГОВОГО ОРГАНА.....	16
1.2. ИСТОРИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ ПРОЦЕДУР РАССМОТРЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В РОССИИ.....	25
1.3. ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ РАЗРЕШЕНИЯ КОНФЛИКТНЫХ СИТУАЦИЙ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.....	34
2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ СПОРОВ ПО ОБЖАЛОВАНИЮ АКТОВ, ВЫНЕСЕННЫХ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК.....	43
2.1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДОСУДЕБНОГО ОБЖАЛОВАНИЯ.....	44
2.2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ СУДЕБНОГО ОБЖАЛОВАНИЯ.....	48
2.3. ПРАВОВАЯ ВЗАИМОСВЯЗЬ ДОСУДЕБНОГО И СУДЕБНОГО ПОРЯДКОВ ОБЖАЛОВАНИЯ АКТОВ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ.....	54
3. ОБЖАЛОВАНИЕ РЕШЕНИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ, ПРИНЯТЫХ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ (ВОПРОСЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ).....	60
3.1. ДОСУДЕБНЫЙ ПОРЯДОК УРЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ.....	60
3.2. ОБЖАЛОВАНИЕ АКТОВ, ВЫНЕСЕННЫХ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК, В СУДЕБНОМ ПОРЯДКЕ.....	69
3.3. ВОЗМОЖНЫЕ ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ РАЗРЕШЕНИЯ СПОРОВ, СВЯЗАННЫХ С ПРОВЕДЕНИЕМ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК.....	77
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	84
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	90

## ВВЕДЕНИЕ

Законодательство о налогах и сборах в Российской Федерации является одной из самых динамично развивающихся и изменяющихся отраслей законодательства, что способствует как устранению некоторых пробелов и противоречий, так и появлению новых, с которыми непосредственно сопряжено неоднозначное толкование правовых норм.

Цель деятельности налоговых органов и налогоплательщиков, применительно к налоговым правоотношениям, кардинально отличаются: первые стремятся к наибольшим доначислениям налогов, что может толкать налоговые органы на злоупотребление полномочиями, толкование законодательства в свою пользу, что, несомненно, приводит к нарушению прав и законных интересов налогоплательщиков. Вторые же обладают постоянным стремлением к минимизации налоговых платежей, снижению налоговой нагрузки.

Указанные противоречивые цели, отсутствие желания понять позицию другой стороны и учитывать эту позицию, а также сложившиеся на протяжении долгого времени «враждебные» взаимоотношения приводят к постоянному конфликту публичных и частных интересов. Налоговые правоотношения всегда характеризуются высокой степенью конфликтности ввиду их имущественной составляющей, так как налогоплательщику по итогу необходимо отдать часть своего имущества в пользу государства.

Нарушение применения законодательно установленных норм налоговыми органами и судами приводят к нарушению прав налогоплательщиков и отсутствию должного урегулирования налоговых споров, в связи с чем регламент действий налогоплательщика и налогового органа требует доработки.

Действующее законодательство предусматривает систему гарантий прав как человека и гражданина, так и субъектов бизнеса, в том числе индивидуальных предпринимателей и организаций. Одной из таких гарантий является институт обжалования, в частности, в области налоговых

правоотношений.

Кроме того, актуальность рассмотрения данной темы заключается также и в том, что зачастую налогоплательщики при обжаловании ненормативных правовых актов, вынесенных по результатам налоговых проверок, не в полной мере знают свои права или не могут ими грамотно воспользоваться, вследствие чего происходят споры с налоговыми органами. Чтобы этого избежать налогоплательщик должен четко понимать и уметь пользоваться своими правами.

Таким образом, учитывая, что в настоящее время в научной литературе не в полной мере исследованы, а отечественным законодательством недостаточно урегулированы механизмы и порядок обжалования ненормативных правовых актов, вынесенных по результатам налоговых проверок, обжалование как способ защиты прав налогоплательщиков требует дальнейшего научного исследования как в области правового регулирования, так и в области правоприменения действующего законодательства.

#### **Степень научной разработанности темы и научная новизна исследования.**

Среди научных трудов, затрагивающих исторические и актуальные в настоящее время вопросы обжалования решений налоговых органов в досудебном и судебном порядке, можно выделить работы И. А. Хавановой, Т. В. Колесниченко, И. Д. Черник, О. И. Долгополова, О. В. Пантюшова, Е. В. Шестаковой, Д. В. Тютина, С. А. Ядрихинского, М. Н. Кобзарь-Фроловой, А. А. Копиной, Е. А. Цветковой, А. В. Брызгалина и др.

Так, определения понятия налогового спора предложены С. В. Овсянниковым, Д. Б. Орахелашвили, Д. А. Шинкарюком.

Формированию понятийного аппарата, задействованного в исследовании, посвящены работы Д. А. Шинкарюка, С. В. Янкевича и других исследователей.

Историческое становление института налогообложения и историческое развитие процедур рассмотрения налоговых споров в России описано в работах Т. В. Колесниченко, А.С. Титова и других авторов.

Определенные аспекты международного опыта разрешения налоговых споров описаны в исследованиях Ю. А. Крохиной, К. Д. Катаевой, Е. А. Цветковой и других.

Отдельные проблемы, связанные с оценкой эффективности существующей системы урегулирования налоговых споров, освещены в работах И. А. Хавановой, Т. В. Колесниченко и других авторов.

Признавая теоретическую и практическую значимость исследований названных авторов, следует отметить, что большинство научных трудов касается каких-либо отдельных аспектов заявленной темы.

Однако в рамках отечественного налогового права и арбитражного процессуального права не в полной мере исследованы вопросы взаимоотношения участников налоговых споров в контексте обжалования субъектами бизнеса ненормативных правовых актов, вынесенных по результатам налоговых проверок.

Кроме того, в научных трудах не уделяется должного внимания проблемным аспектам защиты прав субъектов бизнеса в налоговых спорах.

Немаловажной проблемой, рассмотренной и изученной в ходе настоящего исследования, является вопрос правоприменения порядка и процедур обжалования решений налоговых органов, также надлежащим образом не затронутый в анализируемых в целях настоящего исследования научных работах, хотя, по нашему мнению, именно вопросу правоприменения следует уделить особое внимание.

Научная новизна заключается в том, что проведенное исследование позволило выявить наиболее существенные проблемы и особенности обжалования ненормативных правовых актов, вынесенных по результатам налоговых проверок, концептуальные положения и тенденции развития института обжалования в налоговой системе РФ, вследствие чего выработать предложения по совершенствованию правового регулирования, а в большей степени по совершенствованию правоприменения установленных норм закона.

**Объектом** исследования являются общественные отношения в сфере налогообложения, возникающие между налогоплательщиками-субъектами

бизнеса (связанные с осуществлением предпринимательской и иной экономической деятельности) и налоговыми органами в ходе обжалования ненормативных правовых актов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в досудебном и судебном порядках.

**Предметом** исследования выступают нормы законодательства о налогах и сборах, иных нормативно-правовых актов, устанавливающие и регулирующие порядок обжалования ненормативных правовых актов, вынесенных по результатам налоговых проверок, существующая юридическая и судебная практика по налоговым спорам, а также теоретические аспекты исследуемой области права.

**Целью** диссертационного исследования является выявление особенностей обжалования субъектами бизнеса ненормативных правовых актов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в досудебном и судебном порядках, всесторонний анализ проблем обжалования, влияние изменения судебной практики на права налогоплательщиков при защите своих интересов, а также определение возможных путей решения проблем, связанных с разрешением налоговых споров.

Для достижения указанной цели в диссертационной работе поставлены следующие **задачи**:

- раскрытие понятия налогового спора;
- исследование становления института обжалования в налоговой системе Российской Федерации с выявлением основ обжалования;
- раскрытие содержания досудебного порядка обжалования ненормативных правовых актов, вынесенных по результатам налоговых проверок; исследование нормативно-правового регулирования в ходе досудебного обжалования; определение особенностей обжалования;
- раскрытие содержания судебного порядка обжалования ненормативных правовых актов, вынесенных по результатам налоговых проверок; исследование нормативно-правового регулирования в ходе судебного обжалования; определение особенностей обжалования;

- изучения проблемных аспектов защиты прав субъектов бизнеса в ходе обжалования ненормативных правовых актов, вынесенных по результатам налоговых проверок;

- формулирование путей совершенствования системы разрешения споров, связанных с проведением налоговых проверок.

**Методологическую основу** исследования составили анализ, историко-правовой, сравнительно-правовой методы.

Метод анализа использовался при подробном изучении текстов нормативно-правовых актов и судебной практики, рассмотрении элементов налогового спора, установлении особенностей и проблем в регулировании процесса обжалования ненормативных правовых актов налоговых органов.

Историко-правовой метод позволил выделить этапы становления института обжалования в области налогообложения в Российской Федерации.

Сравнительно-правовой метод позволил сравнить регулирование налоговых споров в выделенные этапы и в настоящее время, а также произвести сравнение и подчеркнуть положительные моменты в регулировании налоговых споров в зарубежных странах.

**Нормативную основу исследования** составляют положения Конституции Российской Федерации, действующего налогового и арбитражного процессуального законодательства.

**Эмпирическую основу исследования** составляют судебная практика Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, практика иных судебных органов (30 наименований), научные труды в области теории права, арбитражного процессуального права, налогового права, относящиеся к рассматриваемой теме (34 наименования).

**Апробация.** Апробация осуществлена путем публикации статьи «Особенности защиты прав бизнеса в ходе налоговых споров» в международном научном журнале «ВЕСТНИК МАГИСТРАТУРЫ» (выпуск 10-2, 2019, страницы: 76-80).

#### **Положения, выносимые на защиту:**

1. Ввиду того, что законодательно закрепленного определения

понятия «налоговый спор» не существует, а имеются лишь отдельные авторские определения этого понятия, которые по большей степени не являются противоречивыми, а дополняют друг друга, однако, по нашему мнению, не содержат всей полноты вкладываемого в это понятие значения, нами было сформулировано более полное определение понятия «налоговый спор». Таким образом, по нашему мнению, понятие «налоговый спор» должно быть следующим: юридическое разногласие между сторонами налогового правоотношения (налоговым органом и налогоплательщиком) по поводу законности нормативных актов, ненормативных правовых актов, решений или действий (бездействий) налогового органа, а также правильности и своевременности исчисления и уплаты налогов налогоплательщиком.

2. Сформулирована авторская позиция относительно этапов формирования института обжалования в сфере налогообложения в России. Так, некоторые авторы, как, например, Т. В. Колесниченко, выделяют 4 этапа в развитии процедур рассмотрения налоговых споров: IX - XVII вв.; XVIII в. - начало XX в.; 1917 - 1991 гг.; от перестройки до нашего времени. Однако обычно в научной литературе, например, А. В. Умрихиным, обычно выделяют три этапа развития: период ранних государств; с начала до 90-х годов XIX века; от перестройки до нашего времени.

В ходе настоящего исследования нами сделан вывод о возможности условного разделения этапов формирования института обжалования в сфере налогообложения в России на три:

1 Этап – IX - начало XX. Налогообложение в России начиная от древнерусского государства и заканчивая российской империи;

2 Этап - 1917-1991. Налоговая система в период советского времени;

3 Этап - 1991- по настоящее время. Формирование органов налогового администрирования, формирование современного института обжалования.

3. Исследование Налогового кодекса в части рассмотрения его как источника процессуальных норм позволило сделать вывод, что законодатель создал отдельный процессуальный институт для судебной защиты прав налогоплательщиков. Установлено, что правовое налоговое регулирование

распространяется также и на судопроизводство. В НК РФ имеются нормы, регулирующие вопросы судопроизводства, которые, в результате фрагментированного подхода к установлению норм, отсутствия сравнения этих норм с нормами АПК РФ, ГПК РФ, далеко не все соответствуют процессуальному законодательству.

4. Исходя из исследования и анализа налогового и арбитражного процессуального законодательства установлено, что налоговые правоотношения имеют специфическое нормативно-правовое регулирование в зависимости от способа обжалования актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, т.е. досудебного или судебного обжалования. По некоторым аспектам правоприменения на различных стадиях обжалования у законодателя имеется отличная позиция (относительно принятия документов, не представленных в ходе налоговой проверки), однако по большей степени нормы дополняют друг друга, либо отражают аналогичную позицию.

5. Наличие некоторых противоречий и коллизий в законодательстве относительно порядка обжалования решений налогового органа, а также установление данного порядка как в рамках арбитражного процессуального, так и в рамках налогового законодательства, нормы которого далеко не все соответствуют процессуальному законодательству, приводит к образованию противоречий в правопорядке, что негативно влияет на защиту прав налогоплательщиков. Таким образом, в целях унификации порядка обжалования решений налогового органа, удобства и повышения результативности процедуры обжалования обоснована возможность создания отдельного процессуального законодательного акта по налоговым правоотношениям (налогового процессуального кодекса).

6. Ввиду заинтересованности вышестоящего налогового органа в исходе рассмотрения жалобы, иногда формального отношения к рассмотрению жалобы и взаимозависимости последнего с налоговым органом, выносящим решение по налоговой проверке, обоснована необходимость исключения из действующего законодательства возможности субъективной оценки вышестоящим налоговым органом тех или иных обстоятельств (например,

установление противоречий или несоответствии сведений).

7. Статья 35 НК РФ содержит норму об ответственности налогового органа за причиненные налогоплательщику убытки, а также отсылочную норму об ответственности должностных лиц налогового органа, однако по большей степени возмещение причиненных налогоплательщикам убытков завершается возмещением за счет федерального бюджета. В связи с этим обоснована возможность применения института личной ответственности должностных лиц налоговых органов в целях надлежащего исполнения обязанностей.

8. Ввиду наличия случаев нарушения судьями правоприменения действующего законодательства, субъективной оценки суда на свое усмотрение степени уважительности причин пропуска срока на подачу заявления, либо проявления оценки лишь формально, а также неправомерного освобождения налогового органа от обязанности доказывания, нами обоснована возможность применения института личной ответственности судей за причиненные налогоплательщику убытки в целях надлежащего исполнения своих обязанностей.

9. С учетом эффективной зарубежной практики (США, Германия) рассмотрена возможность специализации органов правосудия Российской Федерации с выделением налоговых судов, функцией которых будет рассмотрение споров. Сделан вывод о противоречивости данного вопроса в настоящее время, так как, с одной стороны, такая категория дел имеет определенную специфику, и по содержанию они отличаются от экономических споров, разрешаемых арбитражными судами. С другой стороны, следует также учесть, что внедрению специализированных налоговых судов в настоящее время может помешать наличие рисков, проявления которых нуждаются в минимизации: кадровые проблемы, соответствующее законодательное обеспечение, дополнительное выделение из бюджета значительной суммы средств. В то же время чрезмерная специализация судебной власти может существенно усложнить контроль со стороны государства и общества за ее деятельностью и снизить эффективность координации их деятельности.

10. С учетом положительного воздействия как на разрешение

налоговых споров, так и в принципе на улучшение взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками в зарубежных странах, обоснована эффективность применения альтернативных методов разрешения налоговых споров, таких как горизонтальный мониторинг, медиация, соглашение.

11. Выявление отсутствия в НК РФ правовых норм о возможности заключения соглашения, а также анализ судебной практики относительно заключения мировых соглашений между налогоплательщиком и налоговым органом позволил установить необходимость совершенствования действующего законодательства в целях четкой правовой регламентации процедуры заключения соглашений, определения круга вопросов, по которым налоговый орган и налогоплательщик вправе заключать такие соглашения, объема полномочий налогового органа при заключении соглашений.

12. В результате исследования судебной практики установлено, что вопрос взыскания судебных издержек рассматривается судом на свое усмотрение с учетом критериев разумности, не имеющих законодательного закрепления, а указанные лишь в Постановлении Пленума ВС РФ от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела», что составляет определенные трудности при взыскании налогоплательщиком понесенных судебных издержек, в том числе ввиду того, что указанный перечень критериев не является исчерпывающим. Таким образом, установлена необходимость законодательного закрепления критериев разумности взыскания судебных издержек, а также расширение этих критериев, например, наличием сложившейся судебной практики в определенном регионе по данной категории споров и другими существенными критериями.

**Структура и объем диссертации.** Настоящая диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы.