

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АДМИНИСТРАТИВНОГО
ПОРЯДКА ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ:
СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

В. В. Гриценко

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 9 апреля 2012 г.

Аннотация: статья посвящена вопросам административного порядка защиты прав налогоплательщиков. Анализируется система досудебного урегулирования налоговых споров, раскрывается порядок обжалования действий и решений должностных лиц в административном порядке, т.е. путем обращения в государственный орган, в качестве которого выступает налоговый орган.

Ключевые слова: налогоплательщик, права налогоплательщика, налоговые органы, административный порядок защиты прав.

Abstract: the article is concerned with question of the administrative procedure of protecting rights of taxpayers. It analyzes the system of mediation settlement of tax disputes, disclosed the procedure for filing an appeal against the actions and decisions of officials in administrative proceedings, i.e. by referring to the tax authority.

Key words: the taxpayer, taxpayer rights, tax authorities, the administrative procedure of protecting rights.

Статья 2 Конституции РФ рассматривает человека, его права и свободы в качестве высшей ценности¹, чем декларирует свое понимание взаимоотношений государства и личности, выдвигая на первый план личность. Практически все граждане России имеют статус налогоплательщиков, так как согласно ст. 19 Налогового кодекса РФ² (далее – НК РФ) налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги и (или) сборы. Указанная обязанность является и конституционной (ст. 57 Конституции РФ). В силу данного конституционного предписания вводимый законодателем механизм регулирования налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность уплаты налогов и сборов и одновременно – правомерный характер связанной с их взиманием деятельности уполномоченных органов и должностных лиц. Одним из основных принципов построения правового государства является принцип правовой защищенности чело-

¹ Конституция Российской Федерации : принята всенар. голосованием, с учетом поправок от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2009. № 4. Ст. 445.

² Налоговый кодекс Российской Федерации : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп. от 3 декабря 2011 г. № 392-ФЗ) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824 ; 2011. № 49 (ч. 5). Ст. 7070.

века и гражданина, поэтому все проблемы, возникающие в его реализации, находятся в основе защиты прав налогоплательщиков, поэтому решать их необходимо комплексно.

Следует также отметить, что круг субъектов налоговых правоотношений в настоящее время продолжает расширяться, причем за счет налогоплательщиков. По подсчетам экспертов, средний класс в настоящее время составляет более 27 % россиян, к 2020 г. его доля вырастет до 40 %, в крупных городах он станет доминирующим³. Прослеживаемая тенденция увеличения количества субъектов влечет появление новых проблем, касающихся их правового статуса, правовой защищенности.

Защита прав и законных интересов налогоплательщиков требует от государственных органов активных действий и предоставления им соответствующих прав на случай возможных нарушений.

Кроме того, определенные обязанности в сфере урегулирования конфликтных отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами возлагаются на российское государство в связи с изменяющимся его статусом на мировом уровне. Так, в 2011 г. Россия стала членом Европейской организации налоговых администраций, в этом году исполнилось 10 лет со дня образования Координационного совета руководителей налоговых служб стран – участников СНГ. 3 ноября 2011 г. Россия подписала Конвенцию между государствами – членами Совета Европы и государствами – членами ОЭСР по взаимной административной поддержке по вопросам налогообложения. Данный акт характеризуется как важный многосторонний документ, который позволит Службе проводить совместные налоговые проверки с зарубежными партнерами, а также оказывать взаимную помощь во взыскании налоговой задолженности. Для России это фактически означает начало нового этапа взаимодействия с зарубежными налоговыми органами при осуществлении налогового администрирования⁴.

НК РФ устанавливает гарантирующий характер административной и судебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (ст. 22). При этом ст. 21 НК РФ предоставляет налогоплательщикам право обжалования в установленном порядке не только актов налоговых органов, но и иных уполномоченных органов. На налоговые органы возложена задача повышения эффективности налогового контроля за поступлением налогов и других платежей в бюджетную систему, а также выявление, пресечение и предупреждение административных, налоговых, уголовных правонарушений. Подчеркнем, что в США, Великобритании, Германии, Канаде налоговые органы наделены правом на оперативно-розыскную деятельность.

Несмотря на то, что основы правового регулирования налоговых отношений в России как в правовом государстве закреплены в ст.1 Конституции РФ, определяемом в качестве такой формы организации и деятель-

³ См.: Кукол Е. Лифт наверх. Проект. Эксперты Стратегии 2020 знают, как успокоить «рассерженных горожан» // Рос. газ. 2012. 19 марта. С. 4.

⁴ См.: Там же. С. 2.

ности государственной власти, стремящейся строить взаимоотношения с индивидами и их различными объединениями на основе норм права, отметим, что взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщиков в нашей стране всегда носили сложный, противоречивый, в какой-то степени даже антагонистический характер, с указанием на диаметрально противоположные интересы, в сравнении с «различными сторонами баррикад», «с дичью и охотником» и т.д.⁵

И хотя в Конституции РФ прямо не закрепляется, что Россия является налоговым государством, однако, исходя из анализа отдельных ее статей, можно сделать однозначный вывод, что оно выступает в качестве именно такового, о чем свидетельствуют статистические данные. Так, в феврале 2012 г. в федеральный бюджет поступил 321 миллиард рублей – на 20,1 % выше, чем за тот же месяц прошлого года, за январь и февраль средств получено на 16 % больше, чем в прошлом году за то же время, – 733 миллиарда рублей. Первый квартал принесет в казну 1 триллион 221 миллиард рублей административных доходов, и опять же это на 21 % выше, чем в начале прошлого года⁶. Это означает, что в первую очередь должны быть четко закреплены механизмы защиты прав налогоплательщиков со стороны государства, в лице его компетентных органов.

При этом заметим, что сами права и обязанности налогоплательщиков имеют законодательное закрепление в нормах НК РФ, в других нормативных правовых актах, но, к сожалению, к недостаткам современного законодательства о налогах и сборах можно отнести отсутствие полного перечня прав в статьях НК РФ, так как законодатель в ст. 21 НК РФ закрепляет, что «налогоплательщики имеют также иные права, установленные настоящим кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах». Соответственно не ясно, какие «иные» права и каким конкретно законодательством. Под субъективным налоговым правом понимается строго определенная мера возможного поведения лиц в сфере налоговых отношений, установленная законодательством о налогах и сборах в интересах прежде всего уполномоченного лица, обеспеченная соответствующими обязанностями других субъектов, а также право жалобы на неправомерные действия (бездействие) налоговых и иных уполномоченных органов и их должностных лиц. К общим признакам субъективного права относятся: во-первых, то, что право – это вид и мера возможного поведения лица в налоговых правоотношениях (в отличие от обязанности как меры должного, необходимого поведения); во-вторых, право направлено на реализацию интересов управомоченного лица; в-третьих, реализация данного права обеспечивается соответствующими

⁵ Иной точки зрения придерживается М. Мишустин, который, основываясь на данных соцопросов, проводимых «ОПОРОЙ России», привел следующие цифры: 83 % налогоплательщиков считают, что взаимоотношения с налоговой службой не являются теперь самым сложным моментом ведения бизнеса (см.: Зыкова Т. Облако в налогах. Михаил Мишустин о земле на Рублевке, доходах чиновников и увольнении за хамство // Рос. газ. 2011. 21 нояб. С. 2).

⁶ См.: Латухина К. Долгов больше нет // Рос. газ. 2012. 19 марта. С. 2.

обязанностями других субъектов, а также возможностью использовать государственное принуждение посредством жалобы⁷.

По мнению М. Мишустина, перед налоговыми органами во всем мире всегда стоит достаточно сложная задача – соблюдать правильный баланс между фискальной и регулятивной функцией, предоставлением услуг и контролем, обеспечением благоприятного инвестиционного климата и противодействием налоговым злоупотреблениям⁸.

В связи с этим предлагается новая концепция по работе с налогоплательщиками, в основе которой должны находиться уважительное, доверительное, доброжелательное отношение к налогоплательщикам, их информирование и консультирование.

При решении проблем, связанных с взаимоотношением российских налоговых органов и налогоплательщиков, необходимо использовать мировой опыт общения. Так, значительных успехов достигли шведские коллеги, для которых эта работа многие годы является важнейшей, и они 8–10 % своего рабочего времени уделяют сервисному обслуживанию населения⁹. В США получил развитие самостоятельный институт консультантов. В мире институт посредников между «мытарями» и налогоплательщиками действует давно. К примеру, в Европейскую федерацию входит 33 профессиональных объединения из 24 стран Старого Света – около 180 тысяч специалистов¹⁰. В России же институту налоговых консультантов внимание практически не уделялось. В настоящее время разрабатывается законопроект «О налоговых консультантах», определяющий правовой статус налоговых консультантов: права, обязанности, ответственность. Представляется, что их роль возрастет при введении базы данных для уплаты имущественных налогов.

Эффективность защиты прав налогоплательщиков напрямую зависит от их грамотности и правовой культуры. В октябре 2011 г. в Минфине РФ подписан договор с Калининградской и Волгоградской областями о реализации национальной программы «Содействие повышению уровня финансовой грамотности населения и развитию финансового образования РФ», общая сумма средств может составить 113 миллионов долларов. Это – пилотный проект, так как в 2012 г. планируется присоединение еще нескольких субъектов страны. Как показало исследование НИУ «Высшая школа экономики», около половины россиян оценили свой уровень финансовой грамотности либо как «никакой», либо «плохой»¹¹.

⁷ См.: Тropicкая С. С. Правовой статус налогоплательщика-физического лица. М.: Изд-во МГУ, 2009. С. 58–59.

⁸ См.: Зыкова Т. Облако в налогах. Михаил Мишустин о земле на Рублевке, доходах чиновников и увольнении за хамство. С. 2.

⁹ См.: Гуркович А. О. Использование мирового опыта в работе налоговых органов России // Рос. налоговый курьер. 2001. № 7. С. 9.

¹⁰ См.: Кривошапко Ю. Консультант в стране советов. Проект : работу налоговых посредников узаконят // Рос. газ. 2012. 3 февр. С. 4.

¹¹ См.: Маркелов Р. Знание – деньги! Стартовал пилотный проект обучения россиян финансовой грамотности // Рос. газ. 2011. 7 окт. С. 5.

Отметим, что многие нормы НК РФ в сфере защиты прав налогоплательщиков носят декларативный характер, а также отсутствует механизм их реализации. Например, согласно ст. 137 НК РФ каждый налогоплательщик или налоговый агент имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права. Нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством. Из данной формулировки следует, что обжалуются лишь те акты налоговых органов, которые нарушают права налогоплательщика или налогового агента, т.е. в первую очередь принимаемые налоговыми органами. К действиям, которые могут быть обжалованы налогоплательщиком или налоговым агентом, относятся действия должностных лиц, результатом которых является нарушение прав и законных интересов заинтересованного лица, создание соответствующих препятствий осуществлению таким лицом своих прав и свобод, возложение на заинтересованное лицо незаконных, по его мнению, обязанностей либо незаконное привлечение заинтересованного лица к ответственности.

Статья 138 НК РФ определяет порядок обжалования: акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

Далек от совершенства и закреплённый в НК РФ административный порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Статья 139 НК РФ устанавливает, что жалоба на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица подается соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа. В ст. 140 НК РФ законодатель пытается раскрыть порядок рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом. По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить акт налогового органа;
- 3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- 4) изменить решение или вынести новое решение.

Согласно п. 2 ст. 140 НК РФ по итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган вправе:

- 1) оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу – без удовлетворения;
- 2) отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;
- 3) отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

В своей жалобе в Конституционный Суд РФ ООО «Винзавод Буденовский» оспаривал конституционность положения п. 2 ст. 140 НК РФ, в соответствии с которым по итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение налогового органа вышестоящий налоговый орган вправе отменить или изменить обжалуемое решение полностью или в части и принять новое решение. Согласно Определению Конституционного Суда Российской Федерации от 24 февраля 2011 г. № 194-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Винзавод Буденовский» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации»¹² решение вышестоящего налогового органа, принятое по итогам рассмотрения апелляционной жалобы, является актом налогового органа ненормативного характера, поэтому может быть в общем порядке признано судом недействительным, если оно нарушает права налогоплательщика. Одним из случаев нарушения прав налогоплательщиков является вынесение вышестоящим налоговым органом в апелляционном порядке нового решения, предусматривающего взыскание с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей. Таким образом, оспариваемое положение п. 2 ст. 140 НК РФ, действующее в системе норм законодательства о налогах и сборах РФ, в совокупности формирующей систему гарантий защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и включающих право на апелляционное обжалование решения налогового органа, а также возможность последующего судебного контроля за решением вышестоящего налогового органа, не может рассматриваться как нарушающее конституционные права и свободы заявителя в указанном им аспекте.

Статьей 30.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях¹³ (далее – КоАП), устанавливающей право на обжалование постановления по делу об административном правонарушении, закрепляется, что постановление по делу об административном правонарушении может быть обжаловано лицами, указанными в ст. 25.1–25.5, вынесенное должностным лицом – в вышестоящий орган, вышестоящему должностному лицу либо в районный суд по месту рассмотрения дела.

В случае, если жалоба на постановление по делу об административном правонарушении поступила в суд и в вышестоящий орган, вышестоящему должностному лицу, жалобу рассматривает суд.

Статья 141 НК РФ определяет последствия подачи жалобы. В частности, если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемый акт или действие не соответствуют законодательству Российской Федерации, ука-

¹² Текст документа официально опубликован не был.

¹³ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях : федер. закон от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (с изм. и доп. от 31 января 2012 г. № 2-ФЗ) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1 ; 2012. № 6. Ст. 621.

занный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемых акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу. При этом законодатель не определяет, что следует относить к «достаточным основаниям».

М. Мишустин указал ориентир на сокращение судебных споров. В 2011 г. ФНС удалось создать систему досудебного аудита, которая оперативно реагирует на все жалобы налогоплательщиков по налоговым спорам. В итоге они сократились на 15 %. Кроме того, бюджет перестал терять на оспариваемых судом суммах по жалобам. Они уменьшились на 33 %, а нагрузка на суды снизилась за год на 24 %¹⁴.

Чем эффективнее административный порядок рассмотрения налоговых споров, тем меньше загруженность судов такими делами. В 2011 г. суды рассмотрели 61 тысячу налоговых споров, с участием юридических лиц – на 13 тысяч меньше, чем в 2010 г. В пользу ФНС были приняты решения по требованиям на сумму 212 миллиардов рублей¹⁵.

Таким образом, и судебный, и административный способы защиты налогоплательщиков вряд ли можно признать достаточно эффективными. В связи с чем предлагается новый законопроект. Все претензии сначала будут рассматривать вышестоящие налоговые органы и лишь в крайних случаях – арбитражные суды. Новый порядок может заработать с 2014 г. В настоящее время обязательный порядок досудебного обжалования споров касается только результатов налоговых проверок. Законопроект должен затронуть вопросы о сроках рассмотрения конфликтных ситуаций, который предлагается сократить до 15 суток¹⁶.

Замруководителя ФНС считает, что если при новой системе в перспективе в России до судов будет доходить всего 10 % налоговых конфликтов, а не 6 %, как сегодня, то это станет отличным итоговым результатом. В суды же будут уходить исключительно те налоговые споры, за которыми стоят незаконные схемы по необоснованному уходу от налогов, неправомерному использованию льгот или неразрешимые вопросы методологии. Система досудебных споров направлена не только на снижение судебной нагрузки, но и выступают в силе только решения, которые в дальнейшем устоят в суде¹⁷. Действующая в течение трех лет внутри налоговой службы система досудебного урегулирования споров помогает ежегодно уменьшать число обращений в суды на 15–20 %. Так, если в 2010 г. в судах было рассмотрено почти 75 тысяч дел юридических лиц и 7 тысяч дел индивидуальных предпринимателей, то в 2011 г. они сократились

¹⁴ См.: *Зыкова Т.* Собирали онлайн. В этом году налоговикам удалось принести в бюджет на треть больше налогов // Рос. газ. 2011. 23 дек. С. 7.

¹⁵ См.: *Кривошапко Ю.* Указ. соч. С. 4.

¹⁶ См.: *Зыкова Т.* До суда не доводить. Все налоговые споры можно будет решать намного быстрее и без дополнительных затрат // Рос. газ. 2012. 15 февр. С. 1.

¹⁷ См.: Там же.

соответственно до 60 и 6 тысяч дел. Сегодня сами налоговики отменяют 40 % претензий и 25 из 100 рублей, которые обжалуются налогоплательщиками¹⁸. По словам М. Мишустина, «становится меньше споров с налоговыми службами – за три года вдвое сократилась нагрузка на судебную систему»¹⁹.

Согласно п. 4 ст. 5 Федерального закона «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации»²⁰ при рассмотрении обращения государственным органом, органом местного самоуправления или должностным лицом гражданин имеет право обращаться с жалобой на принятое по обращению решение или на действие (бездействие) в связи с рассмотрением обращения в административном и (или) судебном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации. На наличие административного и (или) судебного порядка указывают нормы Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»²¹.

Происходит смещение таких понятий, как досудебное обжалование, внесудебное обжалование, претензионное производство, апелляционное производство, досудебное (внесудебное). Досудебный порядок рассмотрения споров выступает в качестве как добровольного порядка, так и обязательного (вступившего в силу с 1 января 2009 г.). Законодатель в п. 5 ст. 101.2 НК РФ закрепил, что решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, принимаемое по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. Вопрос о введении обязательного порядка представляется спорным.

Досудебное урегулирование налогового спора – это комплекс предусмотренных законодательством РФ и подзаконными нормативными правовыми актами мероприятий, осуществляемых налоговыми аудиторами в административном порядке в целях урегулирования налогового спора²².

Основным элементом правового института внесудебных способов защиты прав и законных интересов граждан является обжалование действий

¹⁸ См.: Там же.

¹⁹ См.: *Латухина К.* Указ. соч. С. 2.

²⁰ О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации : федер. закон от 2 мая 2006 г. № 59-ФЗ (с изм. и доп. от 27 июля 2010 г. № 227-ФЗ) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2006. № 19. Ст. 2060 ; 2010. № 31. Ст. 4196.

²¹ О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля : федер. закон от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ (с изм. и доп. от 18 июля 2011 г. № 327-ФЗ) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2008. № 52 (ч. 1). Ст. 6249 ; 2011. № 30 (ч. 1). Ст. 4590.

²² См.: *Зырянов С. М., Лебедева Е. А., Спектор Е. И., Гармаева М. А.* Досудебное урегулирование споров в публичном праве // Журнал рос. права. 2011. № 11. С. 27.

и решений должностных лиц в административном порядке, т.е. путем обращения в орган власти, в качестве которого выступает налоговый орган. Ученые указывают на наличие в России различных форм досудебного обжалования: обращение к вышестоящим руководителям, в различные инспекции, специальные конфликтные комиссии, прокуратуру, к Уполномоченному по правам человека²³.

Налоговые органы выступают в качестве субъектов как финансовых (налоговых), так и административных правоотношений, что обусловлено их сложным административно-правовым статусом. В связи с этим механизм административного обжалования действий (бездействий) налоговых органов и их должностных лиц участниками указанных правоотношений регулируется нормами КоАП и НК РФ.

Таким образом, административный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков представляет собой совокупность конституционно-правовых, административно-правовых, финансово-правовых норм, направленных на возможность обжалования актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу).

Сложность реализации механизма административного обжалования действий или бездействий органов государственной власти и их должностных лиц налогоплательщиками (физическими и юридическими лицами) обусловлена рядом факторов.

Анализируя специфику реализации права административной защиты участниками финансовых отношений, И. В. Рукавишникова указывает на две их особенности: объектом обжалования могут быть деяния органов власти, иных государственных органов, а также их должностных лиц, реализующих финансовую компетенцию; обжалование осуществляется только в рамках функциональной подотчетности субъектов финансовых правоотношений²⁴.

Следует отметить, что механизм административного производства выступает в качестве приоритетного способа защиты нарушенных публично-правовых интересов субъектов правоотношений.

Итак, к основным проблемам неэффективной защищенности налогоплательщиков можно отнести:

- отсутствие административно-процессуального законодательства, в результате – «разбросанность» административно-процессуальных норм по различным сферам законодательства;
- наличие декларативных норм в законодательстве о налогах и сборах;
- отсутствие механизма реализации норм, направленных на защиту прав налогоплательщиков;
- неразработанность многих положений о досудебной защите;

²³ См.: Зырянов С. М., Лебедева Е. А., Спектор Е. И., Гармаева М. А. Указ. соч. С. 27.

²⁴ См.: Рукавишникова И. В. Формы и способы защиты прав участников финансовых правоотношений // Финансовое право. 2006. № 6.

- высокий уровень правового нигилизма в стране, выражающийся в финансовой неграмотности налогоплательщиков, не знании правовых норм должностными лицами налоговых органов; низкий уровень правовой, в том числе налоговой, культуры;
- нестабильность, нечеткость, несовершенство законодательства о налогах и сборах;
- отсутствие административного судопроизводства;
- недоверие налогоплательщиков как налоговым органам (административный способ), так и судебным органам (судебный способ) в защите их прав²⁵;
- отсутствие единой концепции защиты законных прав налогоплательщиков.

²⁵ По признанию М. Мишустина, 57 % сумм налоговые органы выигрывают у налогоплательщиков. Это самый высокий показатель за последние три года (см.: Зыкова Т. Облако в налогах. Михаил Мишустин о земле на Рублевке, доходах чиновников и увольнении за хамство. С. 2).

Воронежский государственный университет

Гриценко В. В., доктор юридических наук, профессор кафедры административного и муниципального права

E-mail: vvgritsenko@mail.ru

Тел.: 8-919-240-25-35

Voronezh State University

Gritsenko V. V., Doctor of Legal Sciences, Professor of the Administrative and Municipal Law Department

E-mail: vvgritsenko@mail.ru

Tel.: 8-919-240-25-35