

УДК 347.73

СРЕДСТВА И СПОСОБЫ ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Н. А. Козлов

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 20 июня 2015 г.

Аннотация: рассматриваются правовые и организационные вопросы защиты прав налогоплательщиков, раскрываются способы, средства и формы защиты соответствующих субъектов налогового права.

Ключевые слова: налогоплательщик, налоговые органы, налоговые отношения, мероприятия налогового контроля, субъективное право, право на защиту, защита права, способы защиты права, средства защиты права, формы защиты права.

Abstract: the article is devoted the legal and organizational issues of defending taxpayers' rights and describes tax remedies, legal instruments, forms of tax rights protection of corresponding subjects of tax law.

Key words: taxpayer, tax agencies, tax relations, tax control measures, subjective right, right to protection, protection of tax rights, tax remedies, legal instruments, forms of tax rights protection.

Налоговый контроль занимает центральное место в налоговых правоотношениях. В постановлении Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П отмечено, что налоговый контроль является разновидностью государственного контроля. Легальное определение понятия «налоговый контроль» содержит ст. 82 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ). Под ним признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Кодексом. Целью налогового контроля является достижение упорядоченности налоговых правоотношений. С его помощью фискальные органы осуществляют проверку соблюдения законодательства о налогах и сборах со стороны налогоплательщика, в частности своевременность и полноту уплаты налогов, выявляют допущенные правонарушения и применяют соответствующие меры.

175

Особенностью налогового контроля является непосредственное взаимодействие налогового органа и налогоплательщика.

Как отмечает О. Н. Ногина, в результате указанного взаимодействия происходят исследование и выявление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий в бюджетную систему, а также установление оснований для применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений в отношении налогоплательщика¹.

При этом, как отмечает М. В. Карасева, главной чертой налогового, как и любого иного финансового, правоотношения является юридичес-

¹ См.: Ногина О. А. Налоговый контроль : вопросы теории. СПб., 2002. С. 39.

кое неравенство сторон². В ходе налогового контроля фискальные органы реализуют свои властные полномочия в отношении налогоплательщика, превышение которых, ненадлежащая реализация и иные незаконные действия со стороны государственного органа создают нарушение либо угрозу нарушения прав налогоплательщика – «слабой» стороны налоговых правоотношений.

В судах ежегодно рассматривается значительное число споров между налогоплательщиками и налоговыми органами, что свидетельствует о важности такого института, как защита прав налогоплательщика, в том числе в ходе налогового контроля³.

Защита прав налогоплательщика, а точнее ее основы, изначально заложены в структуре самого субъективного права в виде правомочия (возможности) правопритязания.

Правопритязание внутренне присуще любому субъективному праву. Это такой существенный признак, без которого оно лишается своей юридической специфики – гарантированности мерами государственного принуждения⁴.

Как отмечает В. П. Грибанов, правопритязание включает в себя в том числе:

– возможность управомоченного лица использовать дозволенные законом средства собственного принудительного воздействия на правонарушителя, защищать принадлежащее ему право собственными действиями фактического порядка (самозащита);

– возможность управомоченного лица обратиться к компетентным государственным или общественным органам с требованием понуждения обязанного лица к определенному поведению⁵.

Р. Ш. Менглиев считает, что право на защиту – одно из правомочий субъективного права, но в результате правонарушения оно трансформируется в самостоятельное субъективное право⁶.

Право на защиту рассматривают в объективном и субъективном смыслах. В объективном смысле – это юридический институт, совокупность правовых норм, регулирующих отношения, связанные с защитой прав налогоплательщика, включающий как материально-правовые, так

² См.: Карасева М. В. Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 273.

³ Согласно справке о рассмотрении арбитражными судами Российской Федерации дел с участием налоговых органов, размещенной на сайте Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, в 2010 г. налогоплательщиками заявлено 31 514 требований об оспаривании ненормативных актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц, из которых удовлетворено 20 169; в 2011 г. – 26 358 требований, из которых удовлетворено 16 559; в 2012 г. – 24 554 требований, из которых удовлетворено 15 181; в 2013 г. – 19 276 требований, из которых удовлетворено 10 993.

⁴ См.: Волкова И. С. О понятии притязания в структуре субъективных прав // Общество и право. 2008. № 3.

⁵ См.: Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав. Изд. 2-е, стереотип. М., 2001.

⁶ См.: Менглиев Р. Ш. Защита прав владения. Душанбе, 2002. С. 14–15.

и процессуально-правовые нормы. В субъективном смысле право налогоплательщика на защиту представляет собой выбор возможности определенного поведения субъекта защиты, дозволяемого действующим законодательством.

Право на защиту и собственно защита тесно взаимосвязаны между собой. Защита является результатом реального осуществления (реализации) соответствующего права. Понятие защиты шире, чем соответствующее право. Результату всегда предшествуют определенные действия субъекта, использующего средства и способы защиты, а также права на их осуществление и применение. Обычно защита выступает собирательным понятием, подразумевающим в том числе право на защиту.

Целями защиты прав налогоплательщика являются: предупреждение возможных правонарушений, прекращение противоправных действий, устранение препятствий в осуществлении субъективных прав, восстановление нарушенных прав, справедливости и законности, а также устранение угрозы их нарушения либо оспаривания.

Под механизмом защиты прав налогоплательщиков понимается система правовых и организационных средств, закрепленных законодательством, функционирование которых направлено на обеспечение адекватного ограничения имущественных прав налогоплательщика⁷.

Механизм – совокупность средств, способов, методов, направленных на решение соответствующей проблемы (задачи). Слово «механизм» означает внутреннее устройство, совокупность состояний и процессов, составляющих какое-либо явление, устройство для передачи и преобразования, представляющее собой систему тел (звеньев), в которой движение одного или нескольких тел (ведущих) вызывает движение остальных тел системы⁸.

Наглядно механизм защиты иллюстрирует ее процедурно-процессуальный аспект, но это не означает, что к материально-правовому он не имеет отношения.

Основными элементами механизма защиты прав налогоплательщика являются средства и способы. Очень часто в литературе встречается отождествление или подмена указанных понятий. Несмотря на то что они тесно связаны между собой и на практике выступают нередко в tandem, их необходимо разграничивать.

Средства защиты прав налогоплательщика, как и любые другие средства достижения цели, представляют собой совокупность используемых инструментов (материально-правовых средств) и приемов (процессуально-правовых средств), направленных на получение результата.

Г. Ф. Шершеневич рассматривал право как средство для достижения известной социальной цели⁹. Н. И. Матузов и А. В. Малько определяют

⁷ См.: Дудина Н. В. Механизм защиты прав налогоплательщика // *Налоги и налогообложение*. 2005. № 6.

⁸ См.: *Словарь иностранных слов* / отв. ред. В. В. Бурцева, Н. М. Семенова. М., 2003. С. 415.

⁹ См.: Шершеневич Г. Ф. *Общая теория права*. М., 1911. С. 532.

право в целом как средство (инструмент) для разрешения практически значимых задач общества, удовлетворения интересов людей¹⁰.

Использование субъектом материально-правового средства защиты права наглядно демонстрирует реализацию правопритязания, которое как бы «дремлет» в положительном правоотношении (до момента нарушения или угрозы нарушения субъективных прав)¹¹.

Защита субъективного права – одна из возможностей его реализации и основа его существования. Правовая норма порождает субъективное право и защищает его в случае нарушения или появления такой реальной угрозы, выступая в качестве материально-правового средства защиты. Право в целом представляет собой единый механизм, все звенья которого взаимосвязаны между собой, следовательно, защита права не может быть не связана с соответствующей нормой.

В основе деления правовых средств защиты на материальные и процессуальные лежит соответствующее деление норм права.

К материальным относятся нормы, которые непосредственно регулируют правила поведения лиц (складываются в ходе социального взаимодействия, т.е. независимо от процедурных аспектов их реализации, практического воплощения). Процессуальное право представлено совокупностью норм, предусматривающих процесс реализации материально-правовых установлений. Материальные нормы отвечают на вопрос «что делать?», процессуальные – «как?», «в каком порядке?».

Материальные нормы статичны, а процессуальные динамичны. Материальная норма регулирует определенное правоотношение, в то время как процессуальная не только регулирует правоотношение, но и запускает процесс, который далее уже может регулироваться иными процессуальными нормами.

Материально-правовые и процессуально-правовые средства защиты соотносятся между собой так же, как материальные и процессуальные нормы.

Материально-правовые средства защиты прав – это нормы, определяющие субъективные права лица (в нашем случае налогоплательщика), которые в силу заложенного в них правомочия притязания, в момент нарушения (угрозы нарушения) субъективных прав, являются инструментом их защиты. На практике использование налогоплательщиком материально-правового средства защиты выглядит как его требование к нарушителю, аргументированное ссылкой на соответствующую норму права, реализуемое с помощью того или иного процессуально-правового средства.

В большинстве научных работ, в которых затрагиваются вопросы, связанные со средствами защиты прав налогоплательщика, рассматри-

¹⁰ См.: Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. М., 2005. С. 722.

¹¹ Взаимосвязь нормы права и материально-правового средства защиты является следствием воздействия друг на друга объективного и субъективного права (или объективной и субъективной стороны права), которые часто называют соответственно статической и динамической сторонами или состояниями.

вается процессуальная сторона данного правового института, а материальная опускается.

Материально-правовые средства защиты можно разделить на общие (или универсальные) и специальные средства материально-правовой защиты.

Специальные средства материально-правовой защиты используются конкретным налогоплательщиком, как правило, в строго в определенной ситуации.

Универсальные материально-правовые средства защиты на практике часто используются вместе со специальными. При этом первые защищают интересы налогоплательщика не только в случае неопределенности законодательства либо в отсутствие регулирования, но и случаях, когда формальное толкование закона не в пользу налогоплательщика¹².

Заявляя требования о защите своих прав, налогоплательщик ссылается на конкретную правовую норму либо совокупность норм, регулирующих определенное правоотношение, а также на норму, которая может быть применена к множеству спорных ситуаций. Если вопрос о нарушении права рассматривался компетентным органом, то он будет также применять указанные нормы, в случае если поддержит позицию налогоплательщика о том, что право последнего нарушено¹³.

Специальное средство в основном совпадает с конкретной статьей (совокупностью статей) НК РФ.

Нормы НК РФ, которые могут выступать как специальные материально-правовые средства защиты в ходе налогового контроля, направлены на регулирование организационно-имущественных отношений. Они предоставляют налогоплательщику гарантии защиты, определяя его права, общие принципы исчисления и уплаты налога, вводя ограничения для налоговых органов в ходе налогового контроля, связанные с его проведением.

Основные специальные материально-правовые средства защиты налогоплательщика в ходе налогового контроля производны от его основных прав. Среди основных специальных материально-правовых средств защиты можно выделить следующие:

1) ознакомление налогоплательщика с решением о проведении выездной проверки;

¹² Например, Федеральным законом от 17 декабря 2009 г. № 318-ФЗ в п. 2 ст. 169 НК РФ внесены изменения, которые позволяют учитывать счет-фактуры с ошибками, не препятствующими идентификации продавца. До внесения изменений формальное толкование ст. 169 НК РФ не позволяло использовать счет-фактуры даже с незначительными дефектами. При этом суды, руководствуясь принципами налогового права, занимали сторону налогоплательщика.

¹³ Например, в постановлениях Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 мая 2013 г. № 16805/12 по делу № А40-18322/12-115-42, Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2012 г. № 7221/12 по делу № А40-94475/11-115-295, от 19 июня 2012 г. № 75/12 по делу № А56-5139/2011 и других рассматривались разные налоговые споры. При этом суды, защищая налогоплательщика, ссылались как на нормы НК РФ, которые непосредственно регулировали отдельные вопросы исчисления налога на прибыль, так и на ст. 252 НК РФ, носящую универсальный характер.

2) ограничение проведения проверки в рамках представленной отчетности;

3) ограничение проверяемого периода и налогов, а также количества проверок;

4) обязанность налогового органа сообщить налогоплательщику об ошибках и дать возможность представить налогоплательщику пояснения в рамках камеральной проверки, а также дать возможность подать уточненную декларацию, уплатить недоимку и пени;

5) ограничения при истребовании документов в ходе налогового контроля;

6) обязательность соблюдения процедуры проведения мероприятий налогового контроля в ходе налоговой проверки: выемки, осмотра, допроса, инвентаризации, экспертизы, истребования документов и др.;

7) закрепление сроков проведения проверки;

8) обязанность налогового органа направить экземпляр акта проверки налогоплательщику и дать ему возможность ознакомиться с материалами проверки;

9) обязанность налогового органа дать возможность налогоплательщику участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки, представить возражения по акту проверки и рассмотреть его доводы;

10) обязанность налогового органа ознакомить налогоплательщика с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля¹⁴.

Несоблюдение данных гарантий защиты, предоставленных налогоплательщику налоговым органом, дает право первому не только требовать от второго прекратить незаконные действия, но и признать незаконным по формальным основаниям результаты проверки, в ходе которой допущены указанные нарушения, даже несмотря на то, что доначисления были произведены обоснованно.

В отличие от специальных материально-правовых средств защиты универсальные средства «разбросаны» по всему налоговому законодательству (в широком значении термина). Общих материально-правовых

¹⁴ На практике использование специальных материально-правовых средств защиты выглядит следующим образом. Например, ознакомление с актом проверки и соответствующими материалами – одна из основных гарантий прав налогоплательщика – подготовка к первому этапу защиты (участие в рассмотрении материалов проверки и представление своих возражений) организационно-имущественных прав налогоплательщика в ходе налогового контроля (п. 5 ст. 100 НК РФ, абз. 2 п. 2 ст. 101, п. 3.1 ст. 100 НК РФ). Несоблюдение данных гарантий налоговым органом на практике является основанием для отмены всех результатов налогового контроля в целом. Если налоговый орган не принял мер по вручению акта налогоплательщику непосредственно, а, например, направил акт по почте, но налогоплательщик его не получил, при отсутствии доказательств уклонения последнего от получения акта это будет нарушением процедуры рассмотрения материалов проверки. Впоследствии данное обстоятельство станет основанием для отмены решения налогового органа по результатам рассмотрения такого акта.

средств защиты прав налогоплательщика значительно меньше, чем специальных, но именно они определяют эффективность последних, часто «работая в связке».

Универсальные материально-правовые средства защиты прав налогоплательщика содержат статьи Конституции РФ. Среди них можно выделить следующие: принцип правового государства (п. 1 ст. 1)¹⁵; равенство перед законом и судом (п. 1 ст. 19)¹⁶; обязанность платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют (ст. 57)¹⁷.

В рассмотренных средствах материально-правовой защиты важно то, что они могут выступать гарантиями прав налогоплательщика даже в тех случаях, когда действия налогового органа формально соответствуют требованиям НК РФ, и использование специальных средств защиты затруднительно.

Налоговый кодекс РФ закрепляет такие универсальные материально-правовые средства защиты прав налогоплательщика, которые используются в ходе налогового контроля, как:

1) законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства (п. 1 ст. 3 НК РФ);

2) налоги и сборы (как и в целом налоговое законодательство, в том числе регулирующее налоговый контроль) не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев (п. 2 ст. 3 НК РФ);

¹⁵ Превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества несовместимо с принципами правового государства, в котором осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (см.: постановление ФАС Центрального округа от 19 февраля 2009 г. по делу № А08-2803/2008-25; постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 11 февраля 2011 г. по делу № А78-5223/2010; постановление ФАС Московского округа от 3 марта 2009 г. № КА-А40/1119-09-П по делу № А40-60453/07-35-337).

¹⁶ Все равны перед законом и судом. Государственная защита прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации гарантируется. Например, стремление налогового органа доказать факт совершения налогового правонарушения не может явиться поводом для нарушения баланса публичного и частного интересов и не должно приводить к тому, что определение налоговых обязательств налогоплательщика производится не на документально подтвержденных фактах, а на субъективных предположениях (см.: постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 февраля 2008 г. № 18АП-163/2008 по делу № А34-1382/2007).

¹⁷ По результатам проведенного налогового контроля налогоплательщик не может быть принужден к уплате налогов в размере большем, чем это установлено законом.

3) все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 3 ст. 3 НК РФ);

4) презумпция невиновности (ст. 108 НК РФ)¹⁸.

Д. М. Щекин выделяет ряд принципов, которые сложились в правоприменительной практике, в первую очередь в целом при прогрессивной роли Конституционного Суда РФ: принцип равного налогового бремени (постановление КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П), принцип соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод (постановление КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П), требование к установлению налога и сбора исключительно законом (постановление КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П), принцип определенности налоговых предписаний (постановления КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П; 28 марта 2000 г. № 5-П), принцип соразмерности ответственности за налоговые правонарушения (постановления КС РФ от 12 мая 1998 г. № 14-П; 15 июля 1999 г. № 11-П) и другие принципы, проникнутые духом защиты прав налогоплательщика.

Среди универсальных средств материально-правовой защиты особую роль играет возможность не исполнять неправомерных требований налоговых органов. Правовой основой здесь выступает подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ. Особенность данного средства защиты состоит еще и в том, что оно как бы является «переходным» к процессуальным. Будучи по своей природе материально-правовой гарантией, оно предполагает осуществление определенного волевого действия, а точнее бездействия. Неисполнение незаконного требования налогового органа является юридическим фактом, который порождает определенные правоотношения. Налогоплательщик использует его не только как инструмент (материально-правовое средство), но и как прием, который на практике он применяет аналогично процессуально-правовым средствам.

Процессуальное средство защиты можно определить как прием, допускаемый законом для правомерного воздействия на нарушителя этих прав с целью принудить его к определенному поведению¹⁹. Прежде всего, это юридический поступок, под которым принято понимать правомерное действие, с которым закон связывает определенные юридические последствия независимо от того, была ли у субъекта цель достижения правового результата.

Если в основе материально-правовых средств защиты лежат материальные нормы, то соответственно в основе процессуально-правовых средств защиты – процессуальные.

¹⁸ Например, Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в постановлении от 18 марта 2008 г. № 13084/07 сделал вывод, что длительный срок проведения проверки свидетельствует о нарушении налоговой инспекцией целей налогового администрирования, которые не могут иметь дискриминационного характера, препятствующего предпринимательской деятельности налогоплательщика.

¹⁹ См.: Рожкова М. А. Ординарные сделки и сделки, направленные на защиту прав // Сделки : проблемы теории и практики : сб. статей / отв. ред. М. А. Рожкова. М., 2008.

Главная особенность норм процессуального права – это их процедурный характер. Нормы процессуального права призваны обеспечить специальный порядок досудебной и судебной защиты общественных отношений, урегулированных правом²⁰.

Исходя из характера тех процессуально-правовых средств, которые налогоплательщик может использовать в ходе налогового контроля, возникает вопрос об обоснованности использования термина «процессуально-правовые» в их названии.

Этот вопрос, прежде всего, связан с определением такого понятия, как «налоговый процесс».

М. В. Карасева отмечает неоднозначность научных подходов в определении его границ. В настоящее время в науке существуют три точки зрения на понятие юридического процесса. Согласно первой юридический процесс – это всегда только юрисдикционный процесс, т.е. определенный порядок разрешения споров и привлечения правонарушителей к ответственности. По мнению других ученых, юридический процесс представляет собой деятельность государственных органов и должностных лиц, а также других субъектов права по разрешению определенных юридических дел. При этом имеются в виду все категории юридических дел (а не только споры или дела о правонарушениях), которые разрешаются в ходе правоприменительной деятельности. Согласно третьей точке зрения юридический процесс представляет собой не только властно-организующую деятельность компетентных органов и должностных лиц, но и деятельность иных субъектов права по реализации своих прав и обязанностей²¹.

Чтобы соблюсти компромисс между указанными выше взглядами, более уместным будет использование термина «процедурные» в названии средств защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля. Понятие «процедурные» является более широким и включает в себя процессуальные средства защиты.

С процедурными средствами защиты прав налогоплательщика тесно связано такое понятие, как форма защиты прав налогоплательщика.

Форму защиты прав можно определить как внешне выраженное действие налогоплательщика, влекущее за собой определенные юридические последствия. Наиболее распространенной считается разделение форм на юрисдикционную и неюрисдикционную.

А. П. Сергеев определяет данные формы следующим образом. Юрисдикционная форма защиты – это защита государственными или уполномоченными государством органами. Она означает возможность защиты интересов в судебном или административном порядке. Неюрисдикционная форма защиты – защита интересов самостоятельными действиями

²⁰ См.: *Абдулаев М. И.* Теория государства и права : учеб. для высших учеб. заведений. М., 2004.

²¹ См.: *Карасева М. В.* Налоговый процесс – новое явление в праве // *Хозяйство и право.* 2003. № 6. С. 59.

управомоченного лица без обращения к государственным и иным уполномоченным органам. Она имеет место при самозащите²².

Основными процедурными средствами защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля являются возражения на акт налоговой проверки налоговой жалобы, которые предусмотрены НК РФ. Можно также предложить в качестве процедурного средства и претензию налогоплательщика, которая не предусмотрена НК РФ, но может вполне использоваться в качестве средства защиты его прав в ходе налогового контроля²³.

Иск является общеправовым процессуальным средством защиты прав налогоплательщика, которое может также использоваться в ходе налогового контроля.

В теории налогового права, как в целом в юриспруденции, авторы часто не разграничивают процедурные средства и способы защиты.

Наиболее удачно разделяет указанные элементы механизма защиты М. А. Рожкова, которая считает, что способ защиты прав, по сути, олицетворяет собой ту непосредственную цель, которой добивается субъект защиты, полагая, что таким образом он пресечет нарушение (или оспаривание) его прав и восполнит понесенные потери, возникшие в связи с нарушением его прав, либо иным образом сгладит негативные последствия нарушения его прав; средство защиты прав – это орудие, к которому он обращается для достижения своей цели²⁴.

Например, для признания незаконным ненормативного акта налогового органа, которым необоснованно нарушены права налогоплательщика (способ защиты), он направляет в вышестоящий налоговый орган соответствующую жалобу (средство защиты).

Способы защиты следует понимать не столько как действия субъекта защиты, направленные на предупреждение, пресечение правонарушения, устранение препятствий в осуществлении субъективных прав, компенсацию потерь, сколько как требования-притязания субъекта защиты, реализуемые такими действиями и направленные на получение соответствующего результата, а также сам результат. Действия субъекта

2015. № 3

²² См.: Гражданское право : учебник. Ч. 1. Изд. 2-е, перераб. и доп. / под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. М., 1996. С. 268–270.

²³ Предъявление претензии позволяет уведомить налоговый орган о факте правонарушения, об обстоятельствах совершенного правонарушения, сообщить ему о существовании требований (претензий), о негативных для нарушителя последствиях, мерах ответственности, которые могут быть применены за допущенное нарушение. С помощью претензии налогоплательщик может предложить налоговому органу, допустившему нарушение, добровольно удовлетворить предъявленные требования во избежание дальнейшего спора в административном или судебном порядке, а также применения мер ответственности за допущенное правонарушение. Претензия позволяет предотвратить будущий спор и оперативно удовлетворить требования налогоплательщика, тем самым защитить его нарушенные права.

²⁴ См.: Рожкова М. А. Средства и способы правовой защиты сторон коммерческого спора. М., 2006.

защиты применительно к способу защиты скорее обусловлены в большей степени органическим единством способов и средств защиты.

При этом способ защиты не может означать юридическую процедуру – установленный порядок действий, хотя он с ней тесно связан.

Процедура – это система последовательных действий, способствующих эффективной защите. С юридической процедурой, прежде всего, связаны форма и средство защиты. Если рассматривать способ защиты с позиции деятельности субъекта, это всего одно действие-требование.

Ю. Н. Андреев отмечает, что способ правовой защиты является моделью (эталонем) будущего поведения защищаемого лица и иных субъектов защиты, которые будут действовать – претворять в жизнь избранный уполномоченным лицом (обладателем нарушенного субъективного права) способ защиты, предусмотренный законом. Способ защиты и фактические действия по осуществлению защиты соотносятся друг с другом как возможность и действительность, форма и содержание. Тот или иной способ защиты, предусмотренный законом в качестве стандарта будущего поведения участников защиты, превращается из категории возможного (идеального) в свою действительность (реальность), трансформируется в дальнейшем, по желанию правообладателя, в конкретные фактические (реальные) действия участников защиты по реализации предложенных законом в совокупности приемов, технологий, подходов, возможностей, образа действия к достижению тех или иных целей²⁵.

Налоговое законодательство предоставляет налогоплательщику разнообразные способы защиты своих прав. Каждый способ имеет свои достоинства, недостатки, а также особенности, которые надо учитывать при его реализации. Налогоплательщик должен делать выбор в пользу того или иного способа зависимости от характера нарушения прав.

Для защиты прав налогоплательщика, нарушенных в ходе осуществления налогового контроля в основном применимы три способа: самозащита права, признание недействительным ненормативного акта налогового органа и признание незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа.

Основным способом защиты прав налогоплательщика без обращения к помощи уполномоченных органов является самозащита.

По мнению Ю. А. Крохиной, в налоговых отношениях самозащита связана, прежде всего, с подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ, в силу которого налогоплательщик имеет право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц.

Однако эта точка зрения основана лишь на определении одного из элементов самозащиты, но не раскрывает сути данного способа. Правовой основой самозащиты прав налогоплательщика можно считать положения п. 2 ст. 45 Конституции РФ, согласно которому каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом. Исходя из данной нормы, можно сделать вывод, что под самоза-

²⁵ См.: Андреев Ю. Н. Механизм гражданско-правовой защиты. М., 2010.

щитой можно понимать односторонние действия управомоченного лица, направленные на защиту своих прав и интересов, которые осуществляются без обращения за помощью в государственные органы. Не случайно В. П. Грибанов под самозащитой понимает совершение управомоченным лицом дозволенных законом действий фактического порядка²⁶.

Кроме невыполнения неправомерных актов и требований налоговых органов и их должностных лиц, в рамках самозащиты используются также средства защиты как возражения и претензии налогоплательщика.

Несмотря на то что в самозащите участвует только налогоплательщик без содействия субъектов государственной защиты, он все же пользуется государственной поддержкой, а государственное принуждение существует как абстрактная возможность²⁷.

Если самозащита прав налогоплательщика не позволила добиться желаемого результата, это не является препятствием для использования иных средств правовой защиты в целях реализации иного конкретного способа защиты.

Способом защиты прав налогоплательщика, при котором он обращается за помощью государства, является обжалование. Термин «обжалование» используют большинство авторов²⁸, хотя его использование в названии способа, а точнее способов защиты прав налогоплательщика, которые будут рассматриваться, некорректно. Способ защиты прав – непосредственная цель, достижение которой, по мнению субъекта защиты, позволит прекратить нарушение, устранить угрозу или возместить убытки. В связи с этим называть обжалованием цель, к которой стремится налогоплательщик, неправильно. В данном случае необходимо использовать термин «способы защиты, которые реализуются путем обжалования актов и действий должностных лиц, нарушающих права налогоплательщика». Данные способы реализуются в юрисдикционной форме путем обращения в вышестоящий налоговый орган или суд, в административном или судебном порядке соответственно.

Обжалование – это процесс, в ходе которого налогоплательщик может достигнуть цели (защиты права), а также собирательное понятие, характеризующее данную категорию способов.

Налоговая жалоба выступает в качестве средства защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля при обжаловании. В ней заявляются определенные требования уполномоченному органу (вышестоящему налоговому органу), результатом удовлетворения которых станет защита прав налогоплательщика. Указанные требования, по сути,

²⁶ См.: *Грибанов В. П.* Осуществление и защита гражданских прав. М., 2000. С. 117.

²⁷ Например, нерассмотрение возражений налогоплательщика на акт налоговой проверки является одной из предоставленных государством гарантий на самозащиту налогоплательщиком своих интересов, правовым основанием для отмены соответствующего решения налогового органа.

²⁸ См., например: *Долгополов О.* Рассмотрение жалоб в налоговой сфере. М., 2009.

представляют собой способы защиты, т.е. налогоплательщик обращается к вышестоящему налоговому органу о применении того или иного способа защиты права, необходимого в этой ситуации.

При обжаловании может быть также использовано такое общеправовое средство защиты, как иск.

С. Г. Пепеляев, например, в качестве основных способов защиты прав налогоплательщика при обжаловании выделяет: признание недействительным ненормативного акта налогового органа; признание недействительным нормативного акта налогового органа; признание незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа; признание инкассового поручения не подлежащим исполнению; требование о возврате из бюджета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм; возмещение убытков, причиненных незаконными действиями (бездействием) налоговых органов²⁹.

Итак, для защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля используются: признание недействительным ненормативного акта налогового органа и признание незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа.

Средства и способы защиты прав налогоплательщика неразрывно связаны с таким понятием, как меры защиты.

Способ защиты и меры защиты соотносятся как две стороны одного явления. Первая – это то, к чему стремится налогоплательщик, а вторая – то, что применяется государством к нарушителю либо неопределенному кругу лиц в целях удовлетворения соответствующих стремлений налогоплательщика. Меры защиты права – разновидность мер государственного (публичного) принуждения – включают в себя восстановительные, правозащитные и превентивные меры.

Компетентные органы при осуществлении правозащитной деятельности вправе применять не только меры защиты, но и меры ответственности к нарушителям субъективных прав.

Однако ответственность должностных лиц налоговых органов в структуре защиты прав налогоплательщиков – институт более теоретический, чем практический. Некоторые авторы указывают на очевидную притворность содержания ст. 22 НК РФ³⁰. Это можно объяснить отсутствием практики применения мер ответственности к сотрудникам налоговых органов.

²⁹ См.: Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2003. С. 565–568.

³⁰ См.: Кузнецов В. П. О мнимости положений абзаца второго пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2010. № 1.