

СУЩНОСТНЫЕ И ПРАВОВЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ  
СПОСОБА ЗАЩИТЫ СУБЪЕКТИВНЫХ ПРАВ.  
РАЗНОВИДНОСТИ СПОСОБОВ ЗАЩИТЫ  
ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Н. А. Козлов

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 5 июля 2017 г.

**Аннотация:** рассматриваются сущностные и правовые характеристики института – способ защиты субъективных прав, его разграничение с другими элементами механизма защиты. Дается определение самого понятия, рассматриваются разновидности способов защиты прав налогоплательщика.

**Ключевые слова:** налогоплательщик, налоговые органы, налоговые отношения, субъективное право, защита права, способы защиты субъективных прав, средства защиты субъективных прав, формы защиты права.

**Abstract:** the article considers ontological and legal characteristics of the method of protection of subjective rights, its distinction from other elements of the protection mechanism, is given to the definition of the term, discusses the variety of ways of protection of the rights of the taxpayer.

**Key words:** taxpayer, tax authorities, tax relations, subjective rights, protection of right, the method of protection of subjective rights, means of protection of subjective rights, forms of protection rights.

Вопросы, связанные со способами защиты субъективных прав и способами защиты прав налогоплательщика в частности, уже неоднократно рассматривались в юридической литературе<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> См.: *Бартош О. Н.* Понятие и классификация способов защиты прав налогоплательщиков // *Налоги.* 2009. № 22 ; *Белозерцева Н.* Способы защиты прав налогоплательщика при наличии необоснованной задолженности на карточке лицевого счета // *Финансовая газета.* 2008. № 19 ; *Болдинова Е. С.* Меры пркурорского реагирования в системе способов защиты прав налогоплательщиков // *Налоговые споры : теория и практика.* 2008. № 1 ; *Гудым В. Н.* Оспаривание нормативных актов как способ защиты нарушенного права налогоплательщика в арбитражном суде // *Налоги и налогообложение.* 2006. № 6 ; *Долгополов О. И.* Обжалование : способ защиты прав налогоплательщиков. М., 2011 ; *Иванова В. Н.* Использование парламентского способа защиты прав налогоплательщиков в законодательном процессе // *Налоги.* 2010. № 35. С. 21–24 ; *Науменко А. М.* Уплата процентов в случае несвоевременного возмещения НДС как способ защиты интересов налогоплательщика // *Финансовое право.* 2005. № 6 ; *Панина И. А.* Способы защиты прав налогоплательщиков // *Налоговый вестник.* 2010. № 8. С. 121–124 ; *Старостина О.* Способы защиты прав налогоплательщиков // *Экономика и жизнь.* 2000. № 12 (24) ; *Утка В.* Оспаривание актов об утверждении кадастровой стоимости как способ защиты прав налогоплательщика // *Налоги.* 2009. № 35–36 ; *Черник И. Д.* О некоторых способах защиты налогоплательщиком своих

Вместе с тем следует отметить, что в большинстве работ, посвященных способам защиты прав налогоплательщика, скорее даются соответствующие практические рекомендации, чем исследуются сущностные и правовые характеристики данного института. С теоретической точки зрения многие статьи оставляют больше вопросов, чем ответов. Например, авторы смешивают и не разграничивают способы защиты со средствами, мерами, формой и другими элементами механизма защиты, допускают подмену понятий данных институтов.

Во многом отсутствие единообразия в определении понятия «способ защиты» можно объяснить следующими обстоятельствами.

Исторический анализ определений способа защиты субъективных прав, даваемых учеными в разное время, говорит о постоянной эволюции рассматриваемого термина.

В советский период понятие защиты права отождествлялось с таким понятием, как правовая ответственность. Соответственно способы защиты ассоциировались со способами воздействия на правонарушителя<sup>2</sup>.

Коллектив авторов учебника под редакцией А. П. Сергеева отказывается от определения способов защиты через меры ответственности, рассматривая их как закрепленные законом материально-правовые меры принудительного характера, посредством которых производится восстановление (признание) нарушенных (оспариваемых) прав и воздействие на правонарушителя<sup>3</sup>.

С подобным утверждением нельзя согласиться в полной мере, так как оно отражает всего лишь одну сторону многогранного института способа защиты. Меры принудительного характера, на которых авторы делают акцент, могут лишь характеризовать некоторые виды способов защиты, но не раскрывать сущность и правовую природу данного института как такового. Подобное определение можно использовать, например, также для понятия «меры защиты»<sup>4</sup>. В предлагаемом определении не отражены

прав // *Налоговый вестник*. 2008. № 6 ; *Шермев А. А.* Судебные и внесудебные способы защиты прав налогоплательщиков в налоговых спорах // *Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения*. 2006. № 13–14.

<sup>2</sup> Определение понятия «способ правовой защиты» через применяемые к нарушителю субъективных прав санкции имело место в трудах многих советских ученых правоведов (см., например: *Басин Ю. Г.* Основы гражданского законодательства о защите субъективных гражданских прав // *Проблемы применения Основ гражданского законодательства и Основ гражданского судопроизводства Союза ССР и союзных республик*. Саратов, 1971. С. 32 ; *Кожевников С. Н.* Меры защиты в советском праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Свердловск, 1968. С. 5 ; *Стоякин Г. Я.* Меры защиты в советском гражданском праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Свердловск, 1973. С. 7).

<sup>3</sup> См.: *Гражданское право : учебник / под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого*. Изд. 2-е, перераб. и доп. М., 1996. Ч. 1. С. 268–270.

<sup>4</sup> Меры защиты права – разновидность мер государственного (публичного) принуждения – включают в себя восстановительные, правозащитные и превентивные меры. Меры защиты имеют место быть в случаях, когда для защиты прав субъект прибегает к силе государственного принуждения. В данном случае способ

такие цели и задачи защиты, как превенция (предупреждение) правонарушения, пресечение нарушаемого права, устранение препятствий в осуществлении субъективных прав, компенсация потерь, вызванных нарушением субъективных прав.

Способы и средства защиты определяются формой<sup>5</sup>, в которой субъект реализует свое право на защиту (юрисдикционная и неюрисдикционная). В рамках неюрисдикционной формы субъект защиты не прибегает к силе государственного принуждения, а следовательно, рассматривать способы защиты только как материально-правовые меры принудительного характера не верно.

М. И. Брагинский и В. В. Витрянский под способами защиты прав обычно понимают предусмотренные законодательством средства, с помощью которых могут быть достигнуты пресечение, предотвращение, устранение нарушений права, его восстановление и (или) компенсация потерь, вызванных нарушением права<sup>6</sup>. Однако и в данном определении есть недостаток, который заключается в смешении понятий способа и средства защиты.

Ю. Н. Андреев определяет способ защиты прав «как совокупность приемов (подходов, технологий) для достижения поставленной цели защиты (правопризнание, предупреждение, пресечение, устранение отрицательных последствий правонарушения, восстановление нарушенных прав, первоначального положения, и т.д.)»<sup>7</sup>. Однако и здесь есть аналогичный недостаток, который состоит в том, что подобное определение характерно также и для средств защиты.

Данные недостатки следует связывать скорее не с неправильностью позиции авторов, а с органическим единством средств и способов защиты.

2017. № 3  
защиты и меры защиты в значительной части соотносятся как две стороны одного явления. Способ защиты – результат, к достижению которого стремится субъект защиты в целях пресечения нарушения (угрозы нарушения) своих прав и (или) их восстановления. Меры защиты – государственно-принудительная деятельность уполномоченного органа власти, конечным итогом которой должен стать тот же результат, к которому стремится налогоплательщик.

210  
<sup>5</sup> 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 государственным или уполномоченными государством органами. Она означает возможность защиты интересов в судебном или административном порядке. Судебная форма защиты осуществляется судом общей юрисдикции или арбитражным судом. Неюрисдикционная форма защиты – защита интересов самостоятельными действиями уполномоченного лица без обращения к государственным и иным уполномоченным органам. Она имеет место при самозащите» (Гражданское право : учебник / под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. М., 1996. Ч. 1. С. 268).

<sup>6</sup> См.: *Брагинский М. И., Витрянский В. В.* Договорное право. Общие положения. 3-е изд., стереотип. М., 2001. Кн. 1.

<sup>7</sup> *Андреев Ю. Н.* Механизм гражданско-правовой защиты. М., 2010. С. 132.

М. А. Рожкова 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 цели»<sup>8</sup>.

Главным недостатком данного определения является то, что автор практически отождествляет способ и цель. Однако цель субъекта, права которого нарушены, – их защита, а способ защиты – способ достижения данной цели.

Способ и средство – элементы механизма защиты, движение которого приводит к результату, т.е. к конечной цели – непосредственно к защите прав.

Следует согласиться с позицией А. А. Кравченко, который родовой категорией способа защиты определяет «последствие». «Применение подобных последствий приводит к защите прав управомоченного лица. Таким образом, способом защиты является не процесс применения последствия, а само такое последствие»<sup>9</sup>.

К последствиям относятся признание таких действий налогового органа незаконными, как возмещение убытков, взыскание неустойки и др.

Следует уточнить, что способ защиты – это последствия, которых добивается субъект защиты. Последствия, которые применяет уполномоченный орган к нарушителю прав, – меры защиты.

А. А. Кравченко отмечает, что «последствие» близко по своей характеристике к мере, санкции и правовому результату. «К санкции, поскольку она напрямую связана с неблагоприятными последствиями; к мере, поскольку последствием ее применения является воздействие на правонарушителя; к результату, поскольку результат есть примененное последствие»<sup>10</sup>.

Использование термина «последствие» также имеет преимущество в случае, когда рассматриваются не способы, которые реализуются путем обращения к уполномоченному органу, а способ самозащиты. При самозащите на нарушителя не накладываются санкции, не применяются меры защиты, но негативные для него последствия он претерпевает – его незаконные действия пресекаются, требования не исполняются.

Законодатель термин «способ защиты» использует только в ст. 12 Гражданского кодекса РФ, которая имеет соответствующее название<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Рожкова М. А. Средства и способы правовой защиты сторон коммерческого спора. М., 2006. С. 120.

<sup>9</sup> Кравченко А. А. К вопросу о понятии способа защиты гражданских прав // Адвокат. 2014. № 7. С. 24.

<sup>10</sup> Там же.

<sup>11</sup> Ряд способов защиты прав из гражданских правоотношений успешно заимствованы налоговым законодательством, что будет проиллюстрировано в дальнейшем. М. В. Карасева отмечает, что гражданско-правовая детерминация нало-

Данная норма устанавливает что, защита гражданских прав осуществляется путем: признания права; восстановления положения, существовавшего до нарушения права, и пресечения действий, нарушающих право или создающих угрозу его нарушения; признания оспоримой сделки недействительной и применения последствий ее недействительности, применения последствий недействительности ничтожной сделки; признания недействительным решения собрания; признания недействительным акта государственного органа или органа местного самоуправления; самозащиты права; присуждения к исполнению обязанности в натуре; возмещения убытков; взыскания неустойки; компенсации морального вреда; прекращения или изменения правоотношения; неприменения судом акта государственного органа или органа местного самоуправления, противоречащего закону; иными способами, предусмотренными законом.

Анализ указанной выше нормы подтверждает, что способы защиты следует понимать не как действия субъекта защиты, направленные на предупреждение, пресечение правонарушения, устранение препятствий в осуществлении субъективных прав, компенсацию потерь, а как требования-притязания субъекта защиты, направленные на достижение определенных последствий, получение соответствующего результата, которые реализуются его действиями. Действия субъекта защиты применительно к способу защиты скорее обусловлены, в большей степени, органическим единством способов и средств защиты.

Способ защиты не может означать юридическую процедуру – установленный порядок действий, хотя он с ней очень тесно связан.

Процедура – это система последовательных действий, способствующих эффективной защите. С юридической процедурой, прежде всего, связаны форма и средство защиты.

Тесное взаимодействие способа защиты и фактических действий при его реализации порождают разные точки зрения на широту понимания способа защиты. Узкое понимание способа защиты – неблагоприятное последствие для нарушителя прав, которые приводят к определенному результату (защите прав), а также требование-притязание субъекта защиты. Широкое понимание способа защиты, как отмечает О. И. Долгопо-

гового права проявляется, прежде всего, в форме налогового правотворчества и в форме налогового правоприменения. Анализ судебной практики показывает, что в форме налогового правоприменения гражданско-правовая детерминация налогового права не сводится только к использованию гражданско-правовых понятий, терминов и юридических конструкций (институтов) в целях толкования норм налогового права, а имеет более широкие проявления (см.: *Карасева (Сенцова) М. В.* Гражданско-правовая детерминация налогового права : понятия и формы проявления // Сборник научных трудов Междунар. конф. «Налоговое и бюджетное право : современные проблемы имущественных отношений». Воронеж, 2012. С. 203). К таким проявлениям можно отнести и заимствование способов защиты прав налогоплательщика. Следовательно, в целях наиболее полного раскрытия такого института, как способ защиты прав налогоплательщика, следует обращаться к нормам гражданского законодательства и заимствовать наработки цивилистов.

лов, – это упорядоченная система практических действий, которые совершаются непосредственно в реальном мире<sup>12</sup>.

Более правильным следует признать понимание способа защиты в узком его значении, но при этом следует отметить, что при раскрытии данного института невозможно уйти от сопутствующих ему фактических действий и других элементов механизма защиты прав, что автоматически приводит к расширению понятия.

Подводя промежуточный итог, можно предложить определять способ защиты прав налогоплательщика (в его узком понимании) как принудительное правовое последствие, закрепленное законом, применяемое по инициативе управомоченного лица (реализация соответствующего требования-притязания), права которого нарушены, в целях удовлетворения его законных интересов, затрагивающее интересы обязанного лица (нарушителя субъективных прав), которое приводит к достижению поставленной субъектом цели – защите его нарушенных прав.

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 в зависимости от характера нарушения прав. Допускается сочетание нескольких способов.

Исходя из целей классификации и иных оснований, в трудах ученых способы защиты делятся на различные группы (подгруппы) и виды (подвиды).

Например, М. И. Брагинский и В. В. Витрянский относят способы защиты, перечисленные в ст. 12 Гражданского кодекса РФ, к первому уровню регулирования способов защиты гражданских прав, называют их универсальными способами, т.е. применяемыми для защиты любого субъективного гражданского права. Иные способы, предусмотренные законом, ученые относят ко второму уровню регулирования способов, применяемых для защиты только определенных видов гражданских прав (для защиты прав учредителей и учредителей юридических лиц, собственников имущества, кредиторов в обязательстве и т.д.). Указанные правозащитные способы называют специальными<sup>13</sup>.

Интерпретируя способы защиты права, данные в доктрине гражданского права, можно предложить следующую классификацию прав. Универсальными считаются способы, которые можно применять для защиты любого субъективного права, независимо от вида правоотношений (частное или публичное), к ним можно отнести следующие:

признания недействительным ненормативного акта государственного органа;

признания незаконными действий (бездействия) должностных лиц государственного органа;

---

<sup>12</sup> См.: Долгополов О. И. Обжалование : способ защиты прав налогоплательщиков. М., 2011.

<sup>13</sup> См.: Брагинский М. И., Витрянский В. В. Указ. соч.

самозащиты права;  
возмещения убытков;  
компенсации морального вреда.

Специальных способов защиты прав налогоплательщика налоговое законодательство не предусматривает. Следовательно, те способы, которые может использовать налогоплательщик в ходе налогового контроля относятся к универсальным<sup>14</sup>.

В зависимости от результата, желаемого субъектом защиты, способы защиты субъективных прав можно также классифицировать как:

- способы защиты, позволяющие предупредить или пресечь нарушение права (угрозу нарушения);
- способы защиты, позволяющие восстановить нарушенное право и (или) компенсировать потери, понесенные в связи с нарушением права.

Особенностью способов защиты (равно как и средств) является то, что они могут быть реализованы посредством определенного механизма защиты субъективных прав. Ранее мы говорили, что средства защиты могут быть реализованы в юрисдикционной и неюрисдикционной форме. Подобную классификацию можно использовать для способов защиты. Например, коллектив авторов комментария к Гражданскому кодексу РФ под редакцией О. Н. Садикова придерживается аналогичного подхода, давая следующую градацию способов защиты гражданских прав:

- способы, осуществление которых возможно только в юрисдикционной форме (признание незаконными решений и действий налоговых органов);
- способы, осуществление которых возможно как в юрисдикционной, так и неюрисдикционной форме (взыскание процентов);
- способ, осуществление которого возможно только в неюрисдикционной форме (самозащита прав)<sup>15</sup>.

С. Г. Пепеляев отмечает, что основные способы защиты прав налогоплательщиков реализуются путем обращения в налоговые или судебные органы в соответствии с правилами о подведомственности<sup>16</sup>. В качестве основных способов защиты прав налогоплательщика при обжаловании он 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 органов<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> Например, в гражданских правоотношениях существует такой способ защиты прав, характерный только для данной отрасли, как признание незаконным решения органа управления хозяйственного общества.

<sup>15</sup> См.: Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации (части первой) (постатейный) / Г. Е. Авилов [и др.] ; под ред. О. Н. Садикова. М., 1997.

<sup>16</sup> См.: Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2003. С. 561.

<sup>17</sup> См.: Там же. С. 565–568.

Реализация указанных выше способов может быть реализована с помощью таких средств защиты, как жалоба или иск.

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

По мнению ряда авторов<sup>18</sup>, в налоговых отношениях самозащита связана, прежде всего, с подп. 11 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ, в силу которого налогоплательщик имеет право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц<sup>19</sup>.

Однако данная позиция ограничивает такой способ, как самозащита. Правовой основой способа самозащиты можно считать положения п. 2 ст. 45 Конституции РФ, согласно которому каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом. В. П. Грибанов, исследуя способы самозащиты прав, отмечает, что необходимо различать предпринимаемые лицом меры превентивного характера и меры активно-оборонительного характера<sup>20</sup>.

Аналогичной точки зрения придерживаются Г. Свердлык и Э. Страунинг, которые отмечают, что самозащита прав – это допускаемые законом действия управомоченного лица, направленные на обеспечение неприкосновенности права, пресечение нарушения и ликвидацию последствий этого нарушения<sup>21</sup>.

Таким образом, в качестве средств защиты, которые реализуются в рамках способа самозащиты, можно выделить: подачу возражений на акт налогового органа и возражения налогоплательщика при рассмотрении материалов налоговой проверки, а также прямо не предусмотренное Налоговым кодексом РФ, но имеющее место быть в практике налоговых правоотношений такое средство защиты, как претензия<sup>22</sup>.

---

<sup>18</sup> См.: Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. 3-е изд., испр. и доп. М., 2007. С. 526 ; Назаров В. Н. Конституционные основы защиты прав налогоплательщика // Финансовое право. 2007. № 9.

<sup>19</sup> Например, налогоплательщик вправе исполнять требования налогового органа, который необоснованно просит предоставить дополнительные документы и информацию, подготовить для инспекции аналитические материалы по НДС и налогу на прибыль, принести флешку или диск с файлами и т.п. Следует отметить, что существует определенный риск при неисполнении требований налоговых органов. Налогоплательщик должен быть уверен, что действия инспекторов незаконны. В противном случае за невыполнение предписаний и требований налогоплательщик может быть привлечен к ответственности. Например, за непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, предусмотрена административная (ст. 15.6 КоАП РФ) и налоговая (ст. 126 НК РФ) ответственность.

<sup>20</sup> См.: Грибанов В. П. Пределы осуществления и защиты гражданских прав. М., 1992. С. 110.

<sup>21</sup> См.: Свердлык Г., Страунинг Э. Способы защиты гражданских прав и их классификация // Государство и право. 1999. № 1. С. 35.

<sup>22</sup> В ряде случаев до обращения в суд за защитой своих прав, некоторые налогоплательщики пытались решить спор с налоговым органом путем направления претензии (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 23.11.2012 по делу

В нашей стране данный институт больше характерен для гражданско-правовых отношений. Тем не менее в странах, также входящих в романо-германскую правовую систему, институт претензии характерен для публично-правовых отношений<sup>23</sup>.

Основы подачи претензии заложены в Налоговом кодексе РФ. Подпункт 10 п. 1 ст. 21 данного акта предусматривает возможность налогоплательщика обратиться именно с требованием о соблюдении налоговыми органами законодательства, а не с жалобой. Подача жалобы – это реализация права на обжалование, предусмотренного подп. 12 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ.

В претензии, которую налогоплательщик может реализовать в рамках способа самозащиты, могут указываться требования налогоплательщика о прекращении налоговым органом действий, нарушающих его права либо создающих такую угрозу, а также требования, предохраняющие инспекторов от совершения подобных действий (например, когда в ходе общения с проверяющими становится понятно, что ими планируются необоснованные доначисления, отказ в предоставлении льготы и др.).

С помощью претензии могут быть реализованы также такие способы защиты, как уплата процентов за несвоевременный возврат (излишнее взыскание) налога и убытки, причиненные незаконными действиями (бездействием) налоговых органов<sup>24</sup>.

---

№ А32-18339/2011, постановление ФАС Уральского округа от 24.10.2011 № Ф09-6597/11 по делу № А34-4703/10, постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 05.08.2008 № А19-15160/07-52-Ф02-3524/08 по делу № А19-15160/07-52, постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.08.2009 по делу № А05-13177/2008, постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.08.2010 № 15АП-7581/2010 по делу № А53-6617/2010).

<sup>23</sup> См.: *Караханян С. Г., Баталова И. С.* Налоговые проверки : проблемы, анализ, решение. М., 2008.

<sup>24</sup> Убытки, причиненные государственными органами, взыскиваются за счет Российской Федерации. У Федеральной налоговой службы полномочия по возмещению убытков, причиненных налоговыми органами, отсутствуют. Например, когда судебные органы принимают решение о взыскании с инспекции убытков, соответствующие исполнительные листы направляются в органы Федерального казначейства.

*Воронежский государственный университет*

*Козлов Н. А., соискатель кафедры финансового права*

*E-mail: Nickkoz80@rambler.ru*

*Тел.: 8-920-272-37-77*

*Voronezh State University*

*Kozlov N. A., Post-graduate Student of the Financial Law Department*

*E-mail: Nickkoz80@rambler.ru*

*Tel.: 8-920-272-37-77*