

## ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ СРЕДСТВА ЗАЩИТЫ В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ

Н. А. Козлов

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 24 апреля 2018 г.

**Аннотация:** рассматривается вопрос о категории, к которой следует относить такие налогово-правовые средства защиты, как налоговая жалоба и письменные возражения по акту налоговой проверки. Проведен анализ данных средств защиты, сравнение с таким средством защиты, как иск, рассмотрено множество точек зрения на категории «налоговый процесс» и «налоговая процедура». По результатам исследования делаются соответствующие выводы.

**Ключевые слова:** налогоплательщик, защита и обеспечение прав, средство защиты, иск, жалоба, возражения по акту налоговой проверки, механизм защиты.

**Abstract:** the question of the category to which such tax and legal remedies as the tax complaint and written objections under the act of tax audit should be referred is considered. The author analyzes these remedies, compares them with such remedies as the claim, and considers many points of view on such categories as the tax process and the tax procedure. According to the results of the study, the relevant conclusions are made.

**Key words:** taxpayer, protection and security of rights, remedy, lawsuit, complaint, objections to the act of tax audit, the mechanism of protection.

Традиционно к процессуальным средствам защиты относится иск. В учебнике по гражданскому процессу под редакцией М. К. Треушникова отмечается, что «иск – важнейшее процессуальное средство защиты нарушенного или оспоренного права»<sup>1</sup>. Данной точки зрения придерживается большинство авторов<sup>2</sup>.

Однако, несмотря на то что иск активно используется налогоплательщиками для защиты своих прав, он является общеправовым средством защиты. Иск может быть использован субъектом для защиты своих прав не только в сфере налогообложения.

Непосредственно к налогово-правовым средствам защиты следует относить те, которые используются только для защиты прав в сфере налогообложения и существование которых предусмотрено нормами налогового права. Самыми распространенными налогово-правовыми средствами

---

<sup>1</sup> Гражданский процесс : учебник / В. В. Аргунов [и др.] ; под ред. М. К. Треушникова. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2014.

<sup>2</sup> См., например: Андреев Ю. Н. Механизм гражданско-правовой защиты. М., 2010 ; Смоленский М. Б. Исковые заявления. Типичные ошибки : учеб.-практ. пособие. М., 2011 ; Шереметова Г. С. Право на бесплатную юридическую помощь в гражданском процессе. М., 2015 ; и др.

защиты являются налоговая жалоба и письменные возражения по акту налоговой проверки.

Данные налогово-правовые средства защиты и иск обычно совпадают по содержащимся в них материальным требованиям. Например, в споре с инспекцией налогоплательщик первоначально излагает доводы, мотивированные ссылками на нормы законодательства, о правомерности своей позиции и свои требования в возражениях, потом (если они не были удовлетворены на предыдущем этапе рассмотрения) те же самые доводы и требования «плавно перетекают» в налоговую жалобу, а затем в иск.

Принципиальное сходство иска и налоговой жалобы отмечает И. А. Хаванова<sup>3</sup>.

Возникает вопрос: дает ли нам право данное сходство называть налоговую жалобу и письменные возражения по акту налоговой проверки процессуальными средствами защиты? Конечно же, нет.

Процедура подачи иска урегулирована соответствующими процессуальными нормативными актами (Арбитражным процессуальным кодексом РФ, Гражданским процессуальным кодексом РФ и Кодексом административного судопроизводства РФ). Налоговый кодекс РФ к процессуальным нормативным актам не относится.

Однако в теории налогового права уже давно многие авторы указывают на существование налогового процесса. Следовательно, определение его границ позволит ответить на вопрос: относятся ли налоговая жалоба и письменные возражения по акту налоговой проверки к процессуальным средствам защиты?

Основным источником налогово-процессуальных норм должен выступать Налоговый кодекс РФ, а также принимаемые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах. Анализ статей Налогового кодекса РФ позволяет утверждать, что кроме норм материального права, он содержит и нормы, обладающие признаками процессуальности (регулирующими определенные процессы правоприменения и правореализации). Из этого можно сделать вывод, что налоговый процесс может объективно существовать.

Однако есть объективная проблема разграничения материальных и процессуальных норм. Следует согласиться с А. В. Деминым, что «четких и однозначных критериев, позволяющих отграничить материальные и процессуальные нормы друг от друга, до сих пор не сформулировано. Основная проблема состоит в идентификации такой правовой категории, как «процесс», содержание которой выступает предметом многолетней дискуссии»<sup>4</sup>.

Существуют несколько различных точек зрения на предмет того, какие разновидности отношений в сфере налогов и сборов, регулируемые соответствующими нормами, будут являться процессуальными.

---

<sup>3</sup> См.: Хаванова И. А. Налоговая жалоба : сравнительно-правовое исследование / под ред. И. И. Кучерова. М., 2013.

<sup>4</sup> Демин А. В. Налоговый процесс и налоговые процедуры : в поисках компромисса // Налоги. 2010. № 3. С. 6–9.

Следовательно, и ответ на вопрос «является ли налоговая жалоба и возражения по акту проверки процессуальными средствами защиты?» будет зависеть, прежде всего, от определения границ юридического процесса в целом.

М. В. Карасева отмечает, что «существует неоднозначность научных подходов в их определении. 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 обязанностей»<sup>5</sup>.

В. Е. Кузнеченкова выделяет налоговый правотворческий процесс, который лежит за границами отношений между налогоплательщиком и налоговым органом. «Данным понятием охватывается правотворческая деятельность только в налоговой сфере. Специфика налоговых отношений предопределяет особенности в порядке создания налоговых нормативных правовых актов, а также круг органов государственной власти и местного самоуправления, обладающих соответствующей компетенцией»<sup>6</sup>.

М. В. Карасева придерживается точки зрения, что «научная мысль по вопросу о границах юридического процесса движется от максимально узкой к все более широкой трактовке. Есть все основания для того, чтобы рассматривать юридический процесс не только как правоприменительный в широком понимании, но и как правореализующий. Иначе говоря, понятие юридического процесса целесообразно расширить за счет включения в него самостоятельной деятельности независимых субъектов права по реализации своих прав и обязанностей, возникающих у них при вступлении в различные правоотношения»<sup>7</sup>.

Например, В. И. Гудимов включает в налоговый процесс такое всеобъемлющее понятие, как процедуры, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды. Предмет налогового процесса автор определяет как «отношения, связанные с возникновением, изменением, прекращением обязанно-

<sup>5</sup> Карасева М. В. Налоговый процесс – новое явление в праве // Хозяйство и право. 2003. № 6. С. 59.

<sup>6</sup> Кузнеченкова В. Е. Элементы налогового процесса // Финансовое право. 2008. № 4.

<sup>7</sup> Карасева М. В. Указ. соч. С. 59.

стей по уплате налогов и сборов; установлением, введением в действие и прекращением действия ранее введенных в действие налогов и сборов субъектов Российской Федерации, а также местных налогов и сборов; порядком возникновения, изменения и прекращения прав и обязанностей налогоплательщиков, налоговых агентов, налоговых органов и иных участников налоговых правоотношений; применением различных форм и методов налогового контроля; обжалованием актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также иные правоотношения»<sup>8</sup>.

Однако даже авторы, придерживающиеся широкого понимания налогового процесса, устанавливают ряд требований к определению границ данного института. М. В. Карасева в качестве условия существования юридического процесса называет «цельность процессуальной регламентации деятельности субъектов права в той или иной сфере. Иначе говоря, наличие отдельных процессуальных норм, не взаимосвязанных «в цепочку», не образует юридического процесса, ибо не создает систему юридически определенных последовательно совершаемых заинтересованными субъектами права действий. В связи с этим один из признаков юридического процесса – стадийность. В науке отмечается, что стадии процесса отражают его временную составляющую, то есть последовательность деятельности»<sup>9</sup>.

Исходя из вышеизложенного, несмотря на то что рассматриваемые налогово-правовые средства защиты прав налогоплательщика по своей сути очень схожи с таким общеправовым процессуальным средством защиты, как подача иска, процессуальными их назвать нельзя.

Во-первых, ряд ученых налоговый процесс связывают с правоприменительной деятельностью государственных органов и должностных лиц или вообще только с юрисдикционным процессом.

Во-вторых, рассматриваемые средства защиты не отвечают требованиям последовательности и стадийности при их реализации, даже налоговая жалоба.

В-третьих, когда иск рассматривается в рамках арбитражного, гражданского или административного процесса, одним из главных характеристик данного рассмотрения является состязательность сторон.

С. С. Тропская называет порядок рассмотрения жалобы – инструкционным (инквизиционным), так как он предполагает активное участие компетентного органа в рассмотрении жалобы<sup>10</sup>. В аналогичном порядке рассматриваются возражения по акту проверки.

При рассмотрении жалобы налогоплательщик может участвовать в ее рассмотрении, только если налоговый орган удовлетворит соответ-

---

<sup>8</sup> Гудимов В. И. Налоговый процесс // Финансовое право. 2003. № 5. С. 26, 29.

<sup>9</sup> Карасева М. В. Указ. соч. С. 60.

<sup>10</sup> См.: Тропская С. С. Административный порядок обжалования неправомерных действий и решений государственных органов и должностных лиц, нарушающих права и законные интересы налогоплательщика – физического лица // Финансовое право. 2007. № 8.

ствующее ходатайство. В. Е. Усанов отмечает, что «жалобщик, как общее правило, не вырастает до положения стороны, он остается просителем. Возникающее в результате этого правоохранительное отношение является вертикальным. Налогоплательщик ждет решения по своей жалобе «сверху». Напротив, подача иска в судебный орган приводит к возникновению оригинального процессуального отношения: оно является правоохранительным и одновременно горизонтальным, в котором субъекты (лицо – истец и должностное лицо – ответчик) противостоят друг другу как равные стороны»<sup>11</sup>.

С точки зрения формального позитивного подхода, учитывая существующую структуру Налогового кодекса РФ, оснований считать налоговую жалобу и возражения по акту проверки процессуальными средствами защиты в настоящее время нет.

Кроме того, даже те авторы, которые определяют иск как процессуальное средство защиты, отмечают его сложную правовую структуру, которая имеет две стороны:

«1) процессуально-правовую – обращение в арбитражный суд с просьбой о разрешении возникшего спора по существу и о защите нарушенного или оспариваемого права или охраняемого законом интереса;

2) материально-правовую – спорное материально-правовое требование истца к ответчику, которое указано в исковом заявлении и подлежит рассмотрению по существу в строго установленном законом порядке»<sup>12</sup>.

Таким образом, термин «процессуальное средство» применяется к обозначению иска весьма условно, так как у него комплексный характер и значение материальной составляющей весьма велико.

В аналогичном порядке можно рассматривать структуру налоговой жалобы и письменных возражений по акту налоговой проверки.

И. А. Хаванова при рассмотрении правовой природы налоговой жалобы отмечает, что данное средство защиты выступает как «материально-правовое требование, вытекающее из спорного правоотношения и обращенное к вышестоящему административному органу (вышестоящему должностному лицу)». При этом она выделяет два ее компонента:

«1) характер требования, обусловленный определенными (в данном случае – налоговыми) правоотношениями;

2) порядок подачи и рассмотрения»<sup>13</sup>.

Однако порядок подачи и рассмотрения налоговой жалобы и письменных возражений по акту налоговой проверки следует связывать не с «процессом», а с более нейтральным термином – «процедурой».

<sup>11</sup> Усанов В. Е. Проблемы формирования административной юстиции в Российской Федерации. М., 1999. С. 73–74.

<sup>12</sup> Арбитражный процесс : учеб. для студ. юрид. вузов и фак. / Т. К. Андреева [и др.] ; под ред. М. К. Треушникова. 3-е изд., испр. и доп. М., 2007.

<sup>13</sup> Хаванова И. А. Налоговая жалоба : сравнительно-правовое исследование / под ред. И. И. Кучерова. М., 2013.

Наиболее активно термин «процедура» стал использовать С. С. Алексеев, который определял ее как «всякую длящуюся юридическую деятельность»<sup>14</sup>.

В налоговом праве понятие «процедура» существует наряду с «процессом». Однако, как и в предыдущем случае, отсутствует единая точка зрения на то, как соотносятся процедура, процесс и материальное право.

А. В. Демин делит нормы налогового права на материальные и процедурные, а в числе последних – выделяет процессуальные нормы. «В то время как налоговые процедуры охватывают самые разнообразные формы реализации норм материального налогового права – от налогового правотворчества до порядка заполнения и подачи налогоплательщиком налоговой декларации, процессуальные нормы регулируют отношения, связанные лишь с охранительной деятельностью налоговых органов, и направлены на разрешение налоговых споров, защиту прав и законных интересов граждан и организаций, применение мер налогово-правового принуждения»<sup>15</sup>.

М. Ю. Орлов считает процедурные нормы разновидностью материальных, которые «определяют последовательность действий участников налоговых правоотношений, не связанных с принятием решения о наличии нарушения законодательства»<sup>16</sup>.

Д. В. Винницкий отмечает, что «налоговое процедурное право объединяет в себе разнообразные материальные и процессуальные налогово-правовые нормы»<sup>17</sup>.

В силу присущей гибкости в позиции Д. В. Винницкого будем придерживаться ее в рамках настоящего исследования. Продолжая следовать позитивно-правовому подходу, будем также считать, что процедуры реализации налоговой жалобы и возражений по акту проверки являются материальными, а в целом налоговую жалобу и возражения по акту проверки следует относить к материальным средствам.

Во-первых, требования, предъявляемые к порядку подачи и рассмотрения, установлены в большей степени нормами, которые традиционно являются материальными.

Во-вторых, цель процедуры реализации данных средств – донести до налогового органа (в том числе вышестоящего) материальные требования налогоплательщика и убедить в своей правоте.

Рассмотрение исковых требований носит состязательный характер. Стороны (налогоплательщик и налоговый орган) для защиты своих прав (интересов) применяют как материальные средства, так и процессуальные (встречный иск, обеспечительные меры, соглашение о примирении

---

<sup>14</sup> Алексеев С. С. Право в нашей жизни. Свердловск, 1975. С. 120–121.

<sup>15</sup> Демин А. В. Налоговый процесс и налоговые процедуры : в поисках компромисса // Налоги. 2010. № 3. С. 6–9.

<sup>16</sup> Орлов М. Ю. Особенности норм налогового права // Финансовое право. 2007. № 2.

<sup>17</sup> Винницкий Д. В. Российское налоговое право : проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 307.

и т. д.). Рассмотрение требований, содержащихся в налогово-правовых средствах защиты, осуществляется в инструкционном (инквизиционном) порядке, т. е. требования налогоплательщика рассматриваются налоговым органом (вышестоящим либо органом, допустившим нарушение (создавшим угрозу)) и прежде всего с материально-правовых позиций.

В Налоговом кодексе РФ процедуре реализации налоговой жалобы и возражений по акту проверки уделено мало внимания. Например, даже отсутствует отдельная норма права, регулирующая порядок подачи и рассмотрения возражений.

М. В. Аракелова при исследовании форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, приходит к выводу об отсутствии четкого правового регулирования процедуры урегулирования данных споров<sup>18</sup>.

Такие средства защиты, как иск, жалоба, различные разновидности возражений и иные документарные средства защиты, которые субъект реализует путем своих активных действий, имеют комплексную структуру и должны рассматриваться с двух сторон:

- как содержащиеся в них материальные требования;
- как процедура их реализации.

В зависимости от тщательности правового регулирования данной процедуры и отраслевой принадлежности соответствующего нормативного акта будет зависеть то, к какой разновидности относится средство защиты и какая из его сторон будет преобладать.

---

<sup>18</sup> См.: Аракелова М. В. Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017.

*Воронежский государственный университет*

*Козлов Н. А., соискатель, начальник отдела по профилактике коррупционных и иных правонарушений главного управления государственной службы и кадров*

*E-mail: nickkoz80@rambler.ru*

*Voronezh State University*

*Kozlov N. A., Competitor, Head of Section for Prevention of Corruption and other Offences of the Main Department of Civil Service and Personnel*

*E-mail: nickkoz80@rambler.ru*