

Министерство образования и науки
Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ Н.Г. ЧЕРНЫШЕВСКОГО»

Кафедра гражданского права и процесса

КАРАВАЕВА АНАСТАСИЯ ВЛАДИМИРОВНА

**ЗАЩИТА ПРАВ И ЗАКОННЫХ ИНТЕРЕСОВ СУБЪЕКТОВ
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРИ РАЗРЕШЕНИИ
НАЛОГОВЫХ СПОРОВ**

направления подготовки 40.04.01 – «Юриспруденция»
юридического факультета СГУ им. Н.Г. Чернышевского

Автореферат магистерской работы

Научный руководитель
канд. юрид. наук, доцент



И.Ю. Захарьячева

Зав.кафедрой гражданского права и процесса
канд. юрид. наук, доцент



Е.Н. Тугузова

Саратов 2017

Актуальность настоящего исследования обусловлена его практической и теоретической социальной значимостью, необходимостью обеспечения баланса интересов в ходе применения принципа презумпции добросовестности в практической деятельности налоговых и судебных органов, а также возможностью предотвращения негативных последствий в виде значительного ущерба, который причиняется бюджетам различных уровней: от федерального до местного, в условиях наступления налоговой и иных видов юридической ответственности при злоупотреблении субъектом презумпцией добросовестности. Так, как же обезопасить юридическое лицо от заключения договоров с недобросовестными контрагентами, возможно ли подтверждение добросовестности контрагента путём получения выписки на данную организацию, и как избежать необоснованного привлечения к ответственности и произвола в решениях налоговых органов, а самим налоговым органам своевременно выявлять недобросовестных налогоплательщиков, причиняющих ущерб Российской Федерации – вот те вопросы, которые наиболее обсуждаемы на сегодняшний момент.

Возможность разрешения споров в сфере налоговых правоотношений в административном (досудебном) порядке возникла более шестнадцати лет назад, когда с 01 января 1999 года в части I Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)¹ были законодательно закреплены процедурные вопросы обжалования актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц. Но, несмотря на имеющуюся возможность защиты прав и законных интересов в досудебном порядке доля административных дел в судебных органах возрастала. Так, например, за период с 1992 года по 2008 год количество споров, связанных с применением налогового законодательства, увеличилось в 22 раза.

Увеличивающаяся нагрузка на судебные органы за счет рассмотрения последними большого количества налоговых споров вызвала необходимость

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (в ред. от 28 декабря 2016 года) // Собр. законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824; 2017. № 1 (Часть I). Ст. 16.

реформирования и модернизации механизма досудебного разрешения налоговых споров.

С целью реализации концепции последовательного урегулирования налоговых споров был принят Федеральный закон от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»¹. Данным нормативно-правовым актом законодателем была изменена процедура судебной защиты посредством введения с 1 января 2009 года обязательного досудебного обжалования решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Впоследствии Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013 – 2018 годы в качестве одной из стратегических целей определила развитие внесудебных механизмов урегулирования налоговых споров, позволяющих добиваться разрешения налоговых споров без участия суда.

Действующая организационно-правовая модель имеет существенные достоинства с точки зрения защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, среди которых – институт апелляционного обжалования, невозможность ухудшения положения лица по результатам рассмотрения его жалобы. Между тем, существуют и некоторые проблемы, с которыми сталкиваются субъекты предпринимательской деятельности при разрешении споров с налоговыми органами.

В настоящей научной работе представляется необходимым рассмотреть проблемные аспекты защиты прав субъектов предпринимательской деятельности при разрешении споров в сфере налоговых правоотношений.

¹ О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования: Федеральный закон от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ (ред. от 02 мая 2015 года) // Собр. законодательства Российской Федерации. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3436; 2015. № 18. Ст. 2615.

Необходимо подчеркнуть, что помимо нормативно-правового закрепления процедуры досудебного порядка разрешения налоговых споров в разделе VII Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), а также прав регламентации отдельных аспектов в Арбитражном процессуальном кодексе Российской Федерации (далее – АПК РФ), разработана также Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013 – 2018 годы. Кроме того, имеющиеся в законодательстве пробелы и противоречия, касающиеся защиты прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности, устраняются посредством актов Конституционного Суда Российской Федерации, Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда Российской Федерации, арбитражных судов всех уровней, а также не действующего на сегодняшний момент Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ).

Объектом настоящей работы являются общественные отношения, связанные с защитой прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности при разрешении споров в сфере налоговых правоотношений в административном порядке, судебном порядке, а также путем применения альтернативных способов.

Предмет исследования – нормы налогового и иного законодательства, регламентирующего вопросы защиты прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности при разрешении споров в сфере налоговых правоотношений в административном порядке, в судебном порядке, а также посредством урегулирования споров в сфере налоговых правоотношений посредством альтернативных способов: медиации, мирового соглашения и других, правоприменительная практика, научные положения, статистические данные и др.

Целью исследования является проведение анализа современных теоретических и практических правовых проблем защиты прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности при разрешении

споров в сфере налоговых правоотношений в административном порядке, в судебном порядке, а также посредством альтернативных способов.

Исходя из цели, поставлены следующие **задачи**:

- 1) раскрыть понятие административного порядка разрешения споров в сфере налоговых правоотношений;
- 2) проанализировать содержание процедуры административного порядка разрешения споров в сфере налоговых правоотношений;
- 3) выявить правовые последствия несоблюдения административного (досудебного) порядка разрешения споров в сфере налоговых правоотношений;
- 4) выявить проблемные аспекты, возникающие при защите прав и законных интересов предпринимательской деятельности при разрешении споров в досудебном порядке;
- 5) проанализировать практику применения внесудебного порядка разрешения споров в сфере налоговых правоотношений;
- 6) проанализировать особенности судебного порядка разрешения споров в сфере налоговых правоотношений;
- 7) проанализировать особенности взаимодействия конкурсного управляющего, налогового органа и должника в деле о банкротстве.

Реализация намеченных целей и задач осуществлялась на основе изучения юридической литературы, посвященной заявленной теме. Повышенный интерес к проблеме правового регулирования нотариальной деятельности в России проявляли следующие специалисты-правоведы: В.А. Белов, Г.В. Вердиян, Э.Н. Нагорная, С.В. Савсерис, К.А. Сасов, Н.И. Химичева, В.В. Попов и другие.

Нормативно-правовую базу исследования представляют: Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации, Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации, Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации, Гражданский кодекс Российской Федерации, федеральные законы, практика Верховного Суда Российской Федерации.

Федерации и упраздненного Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, арбитражных судов всех инстанций.

Магистерская работа состоит из введения, трех глав, первые две из которых разделены на два параграфа, а последняя глава – на три параграфа, заключения и библиографического списка использованных источников.

Основное содержание работы

Глава первая выпускной работы посвящена исследованию административного порядка защиты прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений. В момент введения процедуры досудебного порядка обжалования решений налоговых органов существовало несколько проблемных моментов. Одним из них являлось по своей сути недопустимая ситуация, когда в условиях введения обязательного порядка досудебного обжалования решений налоговых органов Регламент рассмотрения заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие, а также на акты ненормативного характера налоговых органов Российской Федерации во внесудебном порядке, утвержденный приказом ФНС России от 24 марта 2006 года № САЭ-4-08/44дсп@, имел пометку «ДСП». Фактически данная отметка «Для служебного пользования» лишала субъектов предпринимательской деятельности возможности на ознакомление с Регламентом рассмотрения заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие, а также на акты ненормативного характера налоговых органов Российской Федерации во внесудебном порядке.

На настоящий момент законодательное совершенствование досудебного (административного) порядка разрешения споров в сфере налоговых правоотношений продолжается.

Так, согласно части 5 статьи 4 АПК Российской Федерации если для определенной категории споров федеральным законом установлен претензионный или иной досудебный порядок урегулирования либо он предусмотрен договором, спор передается на разрешение арбитражного суда после соблюдения такого порядка.

Необходимо также отметить, что положение о необходимости соблюдения обязательного досудебного порядка содержится также в статье 132 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, а также в статье 4 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации (далее – КАС РФ).

В соответствии с частью 1 статьи 138 НК Российской Федерации акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд в порядке, предусмотренном АПК Российской Федерации и соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации.

Таким образом, обязанность соблюдения, как налоговыми органами, так и субъектами предпринимательской деятельности, досудебного (административного) порядка при разрешении спора закреплена как в нормах материального права, так и в нормах процессуального права.

Между тем, действующее законодательство Российской Федерации непосредственно не содержит понятия административного (досудебного) порядка разрешения споров в сфере налоговых правоотношений.

В данном случае имеется правовая регламентация процедуры досудебного обжалования, которая осуществляется посредством понятий «жалоба» (статьи 101, 101.2, 101.3, 138-142 НК РФ) и производными от него категориями: «право на обжалование»; «порядок обжалования», «аналогичная жалоба», «обжалуемый акт»; «повторная жалоба» (статьи 137-139 НК РФ).

Однако сразу же необходимо отметить, что досудебное урегулирование (досудебная процедура урегулирования) налогового спора не является тождественным по отношению с досудебным обжалованием актов налоговых органов. Данные понятия не являются не только неидентичными, но и не совпадают по объему.

Кроме того, налоговым законодательством Российской Федерации закреплено несколько видов досудебных процедур, которые должны пройти налогоплательщик и налоговый орган перед разрешением спора в судебном порядке. Для налогового органа, в частности, таким является выставление требования об уплате налога, пеней и штрафа, вынесение решения о взыскании недоимки. Досудебное урегулирование спора при взыскании пеней в судебном порядке состоит в указании налоговым органом в направленном налогоплательщику требовании размера недоимки, даты, с которой начинают начисляться пени, и ставки пеней.

Также обязательная последовательность действий предусмотрена и для процедур судебного обжалования отказа в зачете или возврате налога, возмещении НДС. Согласно части 1 статьи 4 АПК Российской Федерации в арбитражный суд налогоплательщик может обратиться в случае нарушения его права, когда надлежащее соблюдение регламентированной процедуры не обеспечило реализации данного права в досудебном порядке по причине неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговым органом возложенных на него законом обязанностей.

В целом же обязательное досудебное урегулирование предусмотрено по следующим видам споров в сфере налоговых правоотношений: 1) по спорам о взыскании обязательных платежей и санкций (правовое основание составляет часть 2 статьи 213 АПК РФ, а также часть 1 статьи 286 КАС РФ); 2) по спорам о взыскании недоимки по налогам с физических лиц (правовое регулирование осуществляется в соответствии с частью 1 статьи 48 НК РФ); 3) по спорам о взыскании налоговых санкций (штрафов, пеней) с физических лиц, а также с юридических лиц (если внесудебный порядок не допускается) (абзац 2 части 1 статьи 104 НК РФ); 4) по обжалованию решений (требований, актов) налогового органа (часть 2 статьи 138 НК РФ).

В целом понятие досудебного обжалования можно определить как юридически закрепленный способ возражения налогоплательщика (налогового агента, иного налогоплательщика) против носящего обязательный характер решения налогового органа путем предъявления требования о его отмене либо изменении, облеченного в форму жалобы и влекущего возникновение обязанности вышестоящего налогового органа по осуществлению досудебного производства.

Автор отмечает, что процедура досудебного урегулирования налоговых споров, по нашему мнению, должна быть четко регламентирована, прозрачна, чтобы данный институт вызывал доверие налогоплательщика к возможности объективного рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом. Только в таком случае существующие возможности досудебного урегулирования налоговых споров будут реализованы в полной мере.

Автором также сделан вывод о том, что, несоблюдение досудебного (административного) порядка разрешения споров в сфере налоговых правоотношений может привести к увеличению размера судебных расходов, а также ограничит возможность рассмотрения дела в судебном порядке, однако не лишит заявителя права на повторное обращение, но уже после устранения такого обстоятельства, как несоблюдение обязательного досудебного (административного) порядка.

Глава **вторая** выпускного исследования посвящена анализу альтернативных способов защиты прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений. Беря за основу общепринятую в процессуальной науке понятие и классификацию альтернативных способов разрешения споров, автор работы раскрывает практическую значимость и возможность использования мирового соглашения и медиации как способов защиты прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности при разрешении споров в сфере налоговых правоотношений.

Автор отмечает, что, несмотря на то, что альтернативные способы разрешения споров являются для юриспруденции сравнительно новым понятием, нормативная регламентация отдельных их видов существует ещё с 2002 года. Кроме того, законодателем уже определен круг споров, по которым использование альтернативных способов ограничено, в частности, это положение распространяется на административные споры. Что же касается применения альтернативных способов при разрешении налоговых споров и защите прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности, то он является значительно ограниченным. Между тем, полагаем, что применение медиации и заключение мирового соглашения могут стать наиболее эффективными способами разрешения налоговых споров.

Что касается практики применения примирительных процедур по делам, возникающим из административных или иных публичных правоотношений, то по мнению автора, некоторое время преобладала позиция, в соответствии с которой в налоговых спорах мировое соглашение заключить невозможно. В

качестве примера можно привести пункт 27 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 10 февраля 2009 года № 2 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих».

Однако впоследствии в юридической литературе все чаще стали встречаться высказывания о возможности и актуальности примирения по налоговым спорам. Кроме того, нельзя не отметить и постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 26 июня 2012 года № 16370/11, которым было утверждено мировое соглашение между коммерческой компанией и налоговой инспекцией .

Также хотелось бы обратить внимание на тот факт, что в письме Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 02 октября 2013 года № СА-4-7/17648 указано на имеющуюся судебную практику утверждения судом мировых соглашений между налогоплательщиком и налоговыми органами, а также определен порядок согласования проектов мировых соглашений.

Впоследствии Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в Постановлении от 18 июля 2014 года № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе», пункте 27 были рассмотрены особенности заключения мировых соглашений с налоговыми органами. Так, по мнению на настоящий момент упраздненного Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, предметом соглашения не может являться изменение налоговых последствий спорных действий и операций в сравнении с тем, как такие последствия определены законом, а именно: нельзя снизить применимую налоговую ставку, изменить правила исчисления пеней либо предусмотреть освобождение налогоплательщика от уплаты налогов.

Наметившаяся тенденция по утверждению мировых соглашений судом по налоговым спорам и прекращению производства по делу сохранилась и в 2015-2016 годах. В качестве примера можно привести определение

Арбитражного суда города Москвы от 12 мая 2015 года по делу № А40-101566/13-115-486 , Определение Арбитражного суда Ростовской области от 03 марта 2016 года по делу № А53-16670/14 .

Таким образом, можно сделать вывод о том, что использование процедуры медиации при разрешении споров, возникающих из налоговых правоотношений, в Российской Федерации невозможно, вследствие отсутствия нормативного разрешения со стороны государства, а введение указанной процедуры на данный момент представляется несколько преждевременным, ввиду существования института налогового аудита, реализующегося в рамках обжалования актов и действий или бездействий налоговых органов и должностных лиц. Но вместе с тем, на наш взгляд, необходимо поднимать вопрос о возможности использования указанной процедуры по спорам, возникающим из налоговых правоотношений. Как представляется, институт налогового аудита, реализующейся в рамках обжалования актов и действий или бездействий налоговых органов и должностных лиц, может быть расширен за счет включения медиации в его юрисдикцию . К примеру, можно предложить следующую схему: до обращения в суд в случае несогласия с ненормативным актом налоговых органов (действиями, бездействием должностных лиц) налогоплательщик вправе обратиться в суд только после использования досудебного и (или) внесудебного урегулирования. Досудебное урегулирование – это обращение с жалобой в вышестоящий налоговый орган, внесудебное урегулирование – использование процедуры медиации, организованной службой налогового аудита. При этом право выбора использования того или иного способа налогового аудита необходимо оставить за налогоплательщиком, предусмотрев, что использование хотя бы одного из них является обязательным до обращения в суд.

Между тем, возможно применение иной процедуры при разрешении спора – заключения мирового соглашения. Однако правовая природа данной примирительной процедуры является смешанной, в связи с чем мировое соглашение скорее является результатом разрешения спора, а не формой альтернативных способов разрешения споров.

В главе третьей проанализированы проблемы и перспективы судебного порядка защиты прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений. Автор выделяет тенденции и особенности судебной защиты прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений, раскрывает содержание принципа добросовестности и проблемы его доказывания в арбитражном процессе, рассматривает вопрос об участии налогового органа в делах о банкротстве, раскрывая аспекты взаимодействия арбитражного управляющего, налогового органа и должника.

Порядок защиты прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности предполагает возможность обжалования действий/бездействий налоговых органов, должностных лиц, а также принимаемых данными лицами решений путем признания их незаконными.

Принцип презумпции добросовестности в гражданском праве обеспечивает стабильность гражданского оборота и устанавливает предел осуществления гражданских прав участниками договорных отношений, а в налоговом – защищает налогоплательщиков от произвола и превышения должностных полномочий налоговых органов.

Единых критериев определения добросовестности законодатель не устанавливает, именно в ходе правоприменительной практики выясняются факты, указывающие на правомерность того или иного поведения.

Автор отмечает, что понятие добросовестности налогоплательщика нередко связывают с понятием обоснованности или необоснованности получения налоговой льготы. Необходимо отметить, что налоговые органы Российской Федерации в попытке доказать необоснованность получения налоговой выгоды и опровергнуть презумпцию добросовестности налогоплательщика, ссылаются также на отсутствие деловой цели у налогоплательщика, указывая при этом, что контрагент является «фирмой-однодневкой», сдает нулевую отчетность или не предоставляет её вовсе, имеет «массового учредителя», «массовый адрес регистрации».

В Российской Федерации критерии добросовестности налогоплательщика при решении конкретного спора устанавливаются судом исходя из фактических обстоятельств дела, а также объема доказательств, представленных, как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков. Данные обстоятельства свидетельствуют о том, что объективной необходимости в использовании судебных доктрин против уклонения от налоговой обязанности и налогообложения, в частности, в России нет.

Основная тенденция, которая связана с защитой прав субъектов предпринимательской деятельности – это то, что рассмотрение налоговых споров в арбитражных судах Российской Федерации происходит в несколько новом, ином порядке, который проявляется в следующем: налоговые льготы применяются по минимуму, расходы учитываются для целей налогообложения ограниченно, если решение принято в пользу налогового органа, то отменить его может только Верховный Суд Российской Федерации, политика стабильности первого судебного акта.

Автор указывает, что сложились новые судебные подходы и тенденции разрешения налоговых споров, при этом, судебная защита продолжает оставаться одним из наиболее эффективных средств защиты прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности при разрешении споров с участием налоговых органов.

Заключение работы отражает основные выводы автора, сделанные в ходе всего выпускного исследования.