**Тема: Налоговая система. Налоговая политика государства**

**(лекция 2 часа)**

**1. Налоговая система: понятие, цели и принципы ее построения**

**2.Содержание налоговой политики**

**1. Налоговая система: понятие, цели и принципы ее построения**

**Налоговая система** - это совокупность налогов, пошлин и сборов, взимаемых на территории государства в соответствии с налоговым кодексом, а также совокупность норм и правил, определяющих правомочия и систему ответственности сторон, участвующих в налоговых правоотношениях.

Государство устанавливает разнообразные виды налоговых платежей, используя различное функциональное назначение налогов, для достижения тех или иных целей. Налоговые системы государств имеют национальные особенности, формируемые в соответствии с определенными принципами. Но при этом налоговая система любого государства призвана достичь следующих целей:

1. служить интересам государственной казны;
2. стимулировать, но ни в коей мере не ограничивать предпринимательскую активность хозяйствующих субъектов, т. е. заинтересовывать налогоплательщиков в расширении производства;
3. в определенной мере смягчать расслоение общества на классы.

В настоящее время налоговая система Российской Федерации должна реально влиять на укрепление рыночных основ, способствовать развитию производства и служить одним из барьеров на пути социального обнищания населения. К числу наиболее важных принципов, которые необходимо учитывать при построении налоговой системы, относятся:

* разумное сочетание прямых и косвенных налогов, использование разнообразных их видов, позволяющее учесть как имущественное положение налогоплательщиков, так и получаемые ими доходы. Должен поддерживаться баланс прямых и косвенных налогов, позволяющий сгладить отрицательные черты, присущие каждому из них в отдельности. В период обострения кризисной ситуации в экономике лучше иметь много источников пополнения бюджета со сравнительно низкими ставками и с широкой налогооблагаемой базой, чем один-два вида поступлений с высокими ставками изъятия. Множественность налогов позволяет создать предпосылки для гибкой налоговой политики;
* универсализация налогообложения, которая обеспечивает одинаковое для всех налогоплательщиков требование эффективности хозяйствования, независимо от организационно-правовых форм хозяйствования; одинаковый подход к исчислению величины налога вне зависимости от источника полученного дохода, сферы деятельности; использование единых правил предоставления льгот;
* однократность обложения, заключающаяся в том, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период;
* научный подход к определению конкретной величины ставки налога, состоящий в обосновании той доли изъятия, которая позволит налогоплательщику иметь доход, обеспечивающий ему нормальное развитие. При установлении налоговых ставок должно раскрываться экономическое содержание налога;
* дифференциация ставок налогообложения в зависимости от уровня доходов, которая не должна превращаться ни в запретительную прогрессию, ни в индивидуализацию ставок. Дифференцированные ставки целесообразно устанавливать по тем налогам, которыми облагается либо доля дохода, либо конечный доход. Установление индивидуальных ставок приводит к неравномерному распределению налогового бремени и вызывает стремление у некоторых налогоплательщиков скрывать часть объекта обложения;
* относительная стабильность нормативной базы, процедур налогообложения и простота порядка исчисления и взимания налогов;
* единый подход к вопросам налогообложения, включая предоставление права на получение налоговых льгот, а также защиту законных интересов всех налогоплательщиков;
* четкое разграничение прав по установлению и взиманию налоговых платежей между различными уровнями власти. В бюджет каждого уровня государственной власти и местного самоуправления должны поступать достаточные суммы налоговых платежей, позволяющие проводить независимую, эффективную политику на подведомственной территории. Однако при этом должен учитываться принцип исчерпывающего перечня региональных и местных налогов, которые могут устанавливаться органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления;
* приоритет норм, установленных налоговым законодательством, перед нормами иных законодательно-нормативных актов, не относящихся к нормам налогового права, однако в той или иной мере затрагивающих вопросы налогообложения;
* определение конкретного перечня прав и обязанностей налогоплательщиков с одной стороны и налоговых органов - с другой;
* учет фактора инфляции при построении и взимании того или иного налога.

Многие из рассмотренных принципов были применены в ходе проводимой налоговой реформы 1992 г. Однако до полной их реализации на практике еще далеко.

Основными критериями в оценке налоговой системы служат следующие:

* выбор форм налогов является, как правило, взвешенным компромиссом между эффективностью налоговой системы и ее справедливостью с точки зрения распределения налогового бремени;
* учет соотношения между административными издержками и затратами налогоплательщика на соблюдение налогового законодательства;
* сначала повышение эффективности налоговой системы при росте налоговых ставок, а затем снижение эффективности.

**2.Содержание налоговой политики**

**Налоговая политика** - комплекс мер в области налогового регулирования, направленных на установление оптимального уровня налоговой нагрузки в зависимости от характера поставленных в данный момент макроэкономических задач. Под налоговой политикой понимается также совокупность правовых действий органов власти и управления, определяющая направленное применение налоговых законов. Однако экономическое содержание налоговой политики, *по* нашему мнению, заключается в единстве следующих составных частей:

1. создания научно обоснованной концепции развития налоговой системы;
2. определения основных направлений совершенствования налоговой системы как на современном этапе, так и в перспективе;
3. разработки и реализации практических действий и мер, позволяющих достичь поставленных целей.

Научный подход к выработке налоговой политики предполагает ее соответствие закономерностям общественного развития, постоянный учет выводов финансовой теории. Важным требованием при этом является комплексность, т. е. согласование мер, проводимых во всех звеньях налоговой системы. Экономически обоснованная налоговая политика преследует цель оптимизировать централизацию средств через налоговую систему и таким образом способна обеспечить потребности воспроизводства и рост общественного богатства. Исходной установкой при проведении налоговой политики служит не только установление правового порядка взыскания с налогоплательщиков налоговых платежей, но и всесторонняя оценка хозяйственно-экономических отношений, складывающихся под влиянием налогообложения. Следовательно, налоговая политика - это не автоматическое выполнение предписаний налоговых законов, а их совершенствование.

Формирование налоговой политики и создание налоговой системы происходят одновременно с развитием параллельных блоков реформы: изменениями в системе собственности, ценообразования, банковской сферы, денежно-кредитной политики и т. д. Поэтому в любой конкретный временной промежуток каждый следующий шаг на пути создания системы налогообложения во многом определяется принятием конкретных решений *по* другим направлениям реформы.

На выбор варианта решения в области налоговой политики влияют следующие факторы:

1. общая экономическая ситуация в стране, характеризующаяся темпами роста (падения) производства;
2. уровень инфляции;
3. кредитно-денежная политика государства;
4. соответствие между сферой производства, находящейся под государственным контролем, и приватизированным сектором.

Оптимальный уровень налогового изъятия предполагает такое совокупное бремя, налагаемое на юридических и физических лиц, при котором налоги не оказывают угнетающего воздействия на предпринимательскую и инвестиционную *деятельность*, а также на жизненный уровень населения, одновременно обеспечивая в необходимом объеме поступления в бюджет. С одной стороны, нужно устанавливать достаточно жесткие и универсальные бюджетные ограничения с целью не допустить поддержки (посредством излишней дифференциации) неконкурентоспособных предприятий и отраслей, закрепляющей существующую нерациональную структуру производства. С другой стороны, следует использовать налоговые методы в качестве рычага воздействия на экономическое поведение хозяйствующих субъектов, что будет стимулировать их производственную и инвестиционную *деятельность*.

Таким образом, в основе формирования налоговой политики лежат две взаимоувязанные методологические посылки: использование налоговых платежей для формирования доходной части бюджетов разных уровней и решение фискальных задач государства; использование налогового инструментария в качестве косвенного метода регулирования экономической деятельности.

Налоговую политику в зависимости от решаемых задач и длительности периода можно разделить на налоговую стратегию и налоговую тактику.

**Налоговая стратегия** - долгосрочный курс, рассчитанный на перспективу и предусматривающий решение концептуальных задач налоговой теории. В ходе разработки налоговой стратегии рассматривают тенденции развития налоговой системы.

**Налоговая тактика** - краткосрочный курс, предполагающий решение задач определенного этапа развития общества посредством изменения механизма взимания налогов и их перераспределения между бюджетами разных уровней. Налоговая тактика обладает большей гибкостью, чем налоговая стратегия, что обусловливается изменчивостью экономических условий и социальных факторов.

Стратегия и тактика неразделимы, если государство стремится к согласованию общественных, корпоративных и личных экономических интересов. Важно, чтобы налоговая политика текущего периода и стратегия не противоречили друг другу и соответствовали конституционным основам государства.

В экономической литературе рассматриваются три типа налоговой политики.

Первый тип - **политика максимальных налогов**, характеризующаяся принципом "взять все, что можно", т. е. высоким уровнем налоговых изъятий.

Второй тип - **политика разумных налогов** - общий уровень налогового бремени в государстве невысокий. Такая политика способствует развитию предпринимательской активности. Государство минимально вмешивается в экономические и социальные процессы.

Третий тип - **налоговая политика, предусматривающая достаточно высокий уровень налогообложения, но при значительной социальной защите**.

При сильной экономике все типы налоговой политики успешно сочетаются. Для России характерно сочетание первого и третьего типов налоговой политики. Одна из особенностей государственной налоговой политики - *этатизм*, отличительными признаками которого являются следующие: приоритет интересов государства, приоритет обязанностей налогоплательщиков перед их правами, нарушение государством им же установленных принципов и правил налогообложения.

Важное *место* в процессе реализации налоговой политики занимает **налоговое право** - система финансово-правовых норм, регулирующих отношения *по* установлению, введению и взиманию налогов путем издания соответствующих законодательных актов. Налоговое право устанавливает обязанность налогоплательщиков *по* уплате налогов, регламентирует процедуру исчисления и уплаты налогов, порядок налогового контроля и применения мер ответственности за нарушения налогового законодательства.

Основу правового обеспечения налоговых отношений составляют Конституция, Налоговый кодекс, федеральные законы и законы субъектов Российской Федерации *по* налогам.

В ходе осуществления налоговой политики установленные законом правовые нормы реализуются при планировании и контроле государственных доходов, формирующихся налоговым методом.

Эффективность налоговой политики характеризуется соответствием запланированных сумм налоговых платежей в бюджеты разных уровней их фактическим поступлениям. Совпадение является свидетельством налогового благоразумия, которое должно поддерживаться на всех уровнях бюджетной системы. Несоблюдение этого правила приводит к уклонению от уплаты налогов и снижению предпринимательской активности. На сегодняшний день в Российской Федерации оптимальный объем собираемости налогов составляет около 80%. *По* многим косвенным налогам задолженность составляет 40%. Следовательно, говорить об эффективной налоговой политике в Российской Федерации пока еще не приходится.

Разрабатывая налоговую политику, видимо, полезно обратиться к опыту стран с развитой рыночной экономикой. В теории и практике налогового регулирования ведущих стран Запада налоговая политика после Второй мировой войны строилась в соответствии с кейнсианской концепцией функциональных финансов. Согласно этой концепции величина расходов и *норма* налогообложения подчинены потребностям регулирования совокупного общественного спроса, который должен удерживаться на уровне, обеспечивающем полное использование трудовых ресурсов и капитала при сохранении стабильности цен (бюджетное равновесие приносится в жертву равновесию экономическому). Начиная с 80-х годов в связи со снижением доли государственного сектора в экономике развитых стран и уменьшением роли государства (сокращением его прямого вмешательства в экономику в основном посредством снижения государственных расходов) налоговая политика наряду с выполнением регулирующих функций стала средством обеспечения бездефицитности бюджета. В условиях развитой экономики эта цель достигается в результате усиления налогового бремени, ложащегося на производителей и физических лиц, а также благодаря расширению налоговой базы и сокращению государственных расходов на фоне широкомасштабного и целенаправленного снижения величины налогов.

Создание в России цивилизованного рынка предполагает формирование принципиально иной, нежели в период существования административно-командной системы, налоговой политики. Однако это отнюдь не означает необходимость механического заимствования западных моделей, эффективных только в условиях развитого рынка. Теоретическая база и значительный практический *опыт* стран Запада в области построения и использования налоговых систем должны быть переосмыслены и адаптирован.

**Вопросы для самопроверки:**

1. Понятие и структура налоговой системы.

2. Принципы организации и функционирования налоговой системы.

3. Единство налоговой системы.

4. Справедливость налогообложения.

5. Подвижность (эластичность) налогообложения.

6. Стабильность налоговой системы.

7. Удобность налогообложения.

8. Налоговый потенциал государства и его территорий.

**Список используемой литературы:**

1. «Конституция Российской Федерации» (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ)// «Собрание законодательства РФ», 04.08.2014, N 31, ст. 4398.

2. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 03.08.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 03.09.2018) // «Собрание законодательства РФ», N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

3. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 11.10.2018) // «Собрание законодательства РФ», 07.08.2000, N 32, ст. 3340.

4. Налоговое право [Электронный ресурс]: учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению подготовки «Юриспруденция» / Н.Д. Эриашвили [и др.]. - 6-е изд. - Электрон. текстовые данные. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. - 527 c. - 978-5-238-02883-5. - Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/72425.html>. Гриф МО.

**Тема. Налоговые споры и их разрешение**

**(лекция 2 часа)**

1. Понятие и классификация налоговых споров

2. Способы защиты прав налогоплательщиков

**1.Понятие и классификация налоговых споров.**

Уплата налогов является не только неотъемлемой частью существования самого государства, но и одной из самых сложных в реализации обязанностей перед государством всех тех лиц, которые признаются налогоплательщиками или плательщиками сборов.

При возникновении налоговых споров участники налоговых правоотношений изначально не равны между собой, так как с одной стороны всегда выступает государство в лице налоговых органов, а с другой - налогоплательщик - физическое или юридическое лицо. Налоговый спор возникает после оценки деяний (действий или бездействия) налогоплательщика со стороны налоговых органов. Как правило, до предъявления требований в суде этот неразрешенный конфликт является предметом рассмотрения со стороны государственных органов и представляет собой материальное налоговое правоотношение.

В этом случае налоговый спор преодолевается в порядке, предусмотренном законодательством о налогах и сборах (разд. 7 НК РФ). Налоговый спор - это ситуация, когда налогоплательщик не согласен с мнением налогового органа по тому или иному вопросу. Чаще всего налоговые споры возникают как результат камеральной или выездной налоговой проверки.

С.В. Овсянников определяет налоговый спор как "протекающий в установленной законом форме и разрешаемый компетентным государственным органом юридический спор (спор о субъективном праве) между государством с одной стороны и иными участниками налогового правоотношения - с другой, связанный с исчислением и уплатой налогов".

В основу налогового спора положены разногласия между налогоплательщиками, налоговыми агентами, с одной стороны, и государственными органами и их должностными лицами - с другой, возникающие по поводу правильности применения норм налогового права и разрешаемые компетентным государственным органом.

Налоговые споры в налоговых правоотношениях возникают по тем или иным основаниям. При этом, как правильно отметила Ю.А. Крохина, реализация финансово-правовых норм, и, в частности, налогово-правовых, сопровождается большим количеством юридических конфликтов, вызванных различными причинами.

Во-первых, среди признаков налогового спора как материального отношения с возможным будущим рассмотрением в арбитражном суде можно выделить:

1) субъектный состав - российские и иностранные организации, индивидуальные предприниматели, с одной стороны, и налоговый орган - с другой;

2) содержание налогового спора составляют разногласия по поводу выполнения требований законодательства о налогах и сборах;

3) неразрешенность конфликта - налоговый спор возникает в результате столкновения различных мнений налогового органа и налогоплательщика по поводу объема прав и обязанностей налогоплательщика.

Во-вторых, к признакам налогового спора как процессуального отношения относятся:

1) характер спора - налоговый спор является разновидностью экономического спора;

2) обязательным субъектом является суд;

3) разрешение налогового спора в строго определенной процессуальной форме.

В-третьих, если налоговый спор связан с осуществлением предпринимательской деятельности, но на момент подачи заявления налогоплательщик утратил статус индивидуального предпринимателя, то такой конфликт подлежит разрешению арбитражным судом.

В-четвертых, в судебных актах Конституционного Суда РФ не должны содержаться новые нормы налогового права, поскольку это приводит к возникновению в судебной практике еще большего количества налоговых споров. Кроме того, обостряется проблема единообразного применения законодательства о налогах и сборах.

В-пятых, административные процедуры являются перспективным способом разрешения налоговых споров. Для большей эффективности данного метода необходимы как детальное нормативное регулирование административных процедур, так и комплекс организационных мер

Сложность рассмотрения налоговых споров не в последнюю очередь обусловлена несовершенством и частыми изменениями законодательства о налогах и сборах, а также тем, что еще не сформировались стандарты доказывания по отдельным видам налоговых споров.

В науке налогового права споры в связи с взиманием налогов и сборов классифицируются по различным основаниям. В частности, традиционно налоговые споры разграничиваются по инициирующей их стороне, по предмету, по содержанию требований, по порядку рассмотрения, по подведомственности и по подсудности.

Налоговые споры можно классифицировать по следующим основаниям:

1. В зависимости от стороны - инициатора спора: - споры, возникающие по инициативе налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Например, предъявление налогоплательщиками исков в суд о возмещении убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц; - споры, инициируемые налоговыми органами. Налоговые органы могут взыскать налоговые санкции с лиц, нарушивших законодательство о налогах и сборах; - споры, инициируемые иными лицами. Иные лица выступают инициаторами налоговых споров в тех случаях, когда они возражают против каких-либо решений или действий налоговых органов, не связанных с уплатой (перечислением) налогов и сборов.

2. По предмету все налоговые споры могут быть условно подразделены на две основные категории: - споры об исполнении фискально-обязанными лицами законодательства о налогах и сборах; - споры, возникающие из причинения вреда незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

3. По содержанию требований, предъявляемых одной из спорящих сторон другой. Наиболее распространенными на практике являются налоговые споры: - о взыскании налоговых санкций с лиц, нарушивших законодательство о налогах и сборах; - о признании недействительными ненормативных актов налоговых органов; - о возмещении убытков, причиненных незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

4. По порядку рассмотрения: - во внесудебном порядке. В данном случае вышестоящей налоговой инстанцией (вышестоящим должностным лицом) рассматриваются жалобы фискально-обязанных лиц на незаконные акты нижестоящих налоговых органов, на действия или бездействие их должностных лиц; - в судебном порядке рассматриваются налоговые споры, которые возникают по искам (жалобам), подаваемым фискально-обязанными лицами, налоговыми органами или иными лицами в суды. Налоговые споры могут быть классифицированы и по иным основаниям в зависимости от целей исследования.

Можно также привести и другие классификации налоговых споров. Например, Г.В. Петрова в целях изучения роли судебных решений в общей системе правовых регуляторов налоговых отношений подразделяет налоговые споры на следующие группы:

1) налоговые споры о характере и уровне административного, инвестиционного, торгового или иного взаимодействия субъектов налоговых отношений;

2) споры об обеспечении единого подхода ко всем налогоплательщикам при расчете типичных расходов;

3) споры об обязательном представлении налоговой декларации;

4) споры, связанные с порядком осуществления налоговых проверок и оформлением их результатов;

5) споры о сроках давности взыскания налоговых санкций;

6) споры в связи с несвоевременным представлением авансовых платежей;

7) споры в связи с неумышленным (ошибочным) занижением налоговой базы налогоплательщиком;

8) споры, вытекающие из коллизий налогового законодательства и законодательства о пенсионном страховании.

И.В. Цветков предлагает разграничивать налоговые споры на следующие три основные категории: 1) споры по вопросам права - это такие споры, в которых возникшие между налогоплательщиком и налоговым органом разногласия связаны с различным толкованием и (или) применением отдельных норм материального права (налогового, гражданского и иного законодательства); 2) споры по вопросам факта - это такие споры, в которых возникшие между налогоплательщиком и налоговым органом разногласия связаны с различной оценкой фактических обстоятельств дела, имеющих прямое или косвенное отношение к налогооблагаемой деятельности налогоплательщика; 3) процедурные споры - это споры, в которых налогоплательщик ссылается на допущенные налоговым органом нарушения законодательно установленной процедуры проведения мероприятий налогового контроля и (или) производства по делам о налоговых правонарушениях.

В качестве классификации налоговых споров может быть положено отраслевое институциональное разграничение областей права по группе регулируемых правоотношений, т.е. по предмету отрасли, подотрасли или института права, с учетом особенностей их взаимосвязи с налоговыми правоотношениями.

В соответствии с этим споры в связи с взиманием налогов и сборов можно разделить на следующие группы: 1) споры по вопросам применения норм налогового права, в том числе споры в связи с привлечением к налоговой ответственности; 2) споры и дела о привлечении к ответственности за несоблюдение законодательства о налогах и сборах, вытекающие из реализации налоговыми и правоохранительными органами полномочий по контролю за соблюдением российского законодательства (за исключением дел по привлечению к налоговой ответственности); 3) споры по вопросу о конституционности актов законодательства о налогах и сборах; 4) споры, возникающие из реализации налоговыми и правоохранительными органами их полномочий по контролю за соблюдением порядка осуществления предпринимательской или иной хозяйственной или некоммерческой деятельности (например, контроль за соблюдением законодательства о применении контрольно-кассовой техники, защите прав потребителей и др.)

**2. Способы защиты прав налогоплательщиков**

Согласно ст. 45 Конституции РФ каждому гарантируется право "защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом". При этом ст. 35 Конституции РФ устанавливает охрану законом права частной собственности.

В соответствии со ст. 8 НК РФ налог - это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Способом исполнения обязанности по уплате налогов наряду с правосознанием и гражданской позицией являются меры государственного принуждения, установленные ст. ст. 45, 46, 48 НК РФ.

Так, в соответствии со ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. При этом обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 45 НК РФ. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в банках (п. 1 ст. 46 НК РФ).

В случае, предусмотренном п. 7 ст. 46 НК РФ, налоговый орган вправе взыскать налог за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, в отношении которых произведено взыскание в соответствии со ст. 46 НК РФ. На основании всего вышеизложенного можно сделать вывод, что налогоплательщик, являясь собственником своих денежных средств или владея ими на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, имеет законное право защищать свою частную собственность, если налоговый орган претендует на большую сумму, чем та, которая, с точки зрения налогоплательщика, предназначена для уплаты налогов.

Причины защиты своих интересов от "посягательств" налоговых органов у налогоплательщика: - признание недействительным решения налогового органа, не соответствующего законодательству и нарушающего права и законные интересы организаций и граждан; - признание не подлежащим исполнению исполнительного или иного документа, по которому взыскание производится в бесспорном (безакцептном) порядке; - возврат из бюджета денежных средств, списанных налоговым органом в бесспорном (безакцептном) порядке с нарушением требований законодательства; - признание незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа; - признание недействительным нормативного акта налогового органа; - возмещение убытков, причиненных действиями (бездействием) налоговых органов.

Способы защиты нарушенных прав могут быть классифицированы по тем же основаниям, что и иски, поскольку являются не чем иным, как предметом иска. Тем более что арбитражное процессуальное законодательство отошло от такого понятия, как иск, в сфере публично-правовых отношений, чем подчеркнуло особенность рассмотрения этих споров, однако сохранило необходимость отражения в заявлениях заинтересованных лиц конкретного способа защиты нарушенного права (предмета требований, ст. 199 АПК РФ).

Исходя из характера спорных правоотношений можно выделить такие способы защиты нарушенного права, которые направлены исключительно на защиту прав налогоплательщиков. Это позволит выявить специфику рассмотрения таких споров, полноту защиты нарушенных прав налогоплательщиков, определить, какие способы защиты являются приемлемыми в той или иной ситуации, очередность их применения и, соответственно, степень защищенности прав и законных интересов налогоплательщиков.

В юридической литературе предпринимались попытки классифицировать способы защиты прав, которые используются в сфере налоговых правоотношений по такому признаку, как процессуальная цель. Такую классификацию исков предложили Л.А. Баталова и А.П. Вершинин.

Все иски в сфере налоговых правоотношений они разделили на иски "о признании" (например, признание актов недействительными) и "о присуждении" (например, возврат из бюджета денежных средств), отмечая при этом, что "такой вид исков, как преобразовательный, в области налоговых отношений арбитражно-судебной практике малоизвестен". Фактически были классифицированы и сами способы защиты по указанному признаку.

Классифицировать иски о признании актов налоговых органов недействительными как иски о признании нельзя, поскольку для исков о признании характерным является то, что "истец просит подтвердить наличие или отсутствие спорного правоотношения, тогда как иск о признании акта недействительным направлен не только на признание наличия или отсутствия спорных правоотношений, но и на прекращение или изменение правоотношений между налогоплательщиком и налоговым органом.

В связи с этим такие иски относятся к преобразовательным искам. В соответствии со ст. 137 НК РФ "Каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия и бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права".

Существует несколько способов защиты налогоплательщиком своих прав, среди которых выделяют: - административный способ; - судебный способ; - способ прокурорского реагирования; - президентский способ; - обращение в Конституционный Суд; - защита прав в международных судах; - самозащита прав.

В АПК РФ классифицированы способы защиты публичных прав следующим образом: - признание нормативного акта недействующим (ст. 192 АПК РФ); - признание ненормативных правовых актов, решений, действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц незаконными или недействительными (ст. 198 АПК РФ); - взыскание обязательных платежей и санкций (ст. 213 АПК РФ); - признание не подлежащим исполнению исполнительного или иного документа, по которому взыскание производится в бесспорном (безакцептном) порядке (ст. 172 АПК РФ); - взыскание обязательных платежей (ст. 212 АПК РФ).

К недостаткам данной классификации можно отнести то, что в ней не нашли места такие способы защиты права, как зачет излишне уплаченной суммы или возврат излишне взысканной суммы налога или сбора, несмотря на то что данные способы защиты прямо предусмотрены в налоговом законодательстве (ст. ст. 78, 79 НК РФ).

Так, в соответствии со ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном настоящей статьей. Зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам. Сумма излишне взысканного налога подлежит возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 79 НК РФ.

 Возврат налогоплательщику суммы излишне взысканного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится только после зачета этой суммы в счет погашения указанной недоимки (задолженности) в соответствии со ст. 78 НК РФ (п. 1 ст. 79 НК РФ).

Можно разделить все способы защиты права на три группы:

1) первая группа - способы защиты права, направленные на изменение, прекращение правоотношений, возникающих между налоговым органом и налогоплательщиком (требования об оспаривании);

 2) вторая группа - способы, направленные на понуждение совершить определенные действия или принять соответствующие акты, тем самым восстановить нарушенные права налогоплательщика (требования о понуждении);

3) третья группа - те способы защиты права, которые направлены на установление наличия или отсутствия спорных правоотношений (требования об установлении).

Процессуальные вопросы защиты прав налогоплательщика.

Заявитель обратился в Конституционный Суд РФ с ходатайством о разъяснении Определения Конституционного Суда РФ от 23.06.2009 N 833-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы заявителя на нарушение его конституционных прав ст. 214.1 НК РФ".

Как указал Конституционный Суд РФ, отказывая в принятии ходатайства заявителя к рассмотрению, Определение Конституционного Суда РФ от 23.06.2009 N 833-О-О касалось только проверки соответствия поданной жалобы ст. ст. 96, 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" и каких-либо неясностей не содержит. Мотивы, по которым эта жалоба была признана не отвечающей критериям допустимости, изложены в указанном Определении.

В каких-либо дополнительных разъяснениях выводы, к которым пришел Конституционный Суд РФ, не нуждаются. Кроме того, заявитель, формально требуя разъяснить названное Определение, фактически настаивает на его отмене. Между тем в соответствии со ст. 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" решения Конституционного Суда РФ окончательны и обжалованию не подлежат.

Административный способ защиты прав налогоплательщиков Административный способ защиты прав налогоплательщиков - это возможность обжаловать ненормативный акт налогового органа, а также его действия или бездействие в вышестоящий налоговый орган в соответствии с правилами, установленными ст. 138 НК РФ.

Административный способ можно подразделить на апелляционный и простой порядок обжалования. Апелляционный порядок обжалования регулируется ст. ст. 101.2, 139 НК РФ. На решение налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения до того момента, как это решение вступит в силу, может быть подана апелляционная жалоба в течение десяти дней с момента вынесения такого решения.

 Апелляционная жалоба на решение налогового органа должна быть подана в налоговый орган, вынесший решение. В свою очередь, данный налоговый орган в течение трех дней должен направить данную жалобу в вышестоящую инспекцию со всеми прилагающимися документами. В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Апелляционная жалоба на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается до момента вступления в силу обжалуемого решения.

По итогам рассмотрения апелляционной жалобы вышестоящий налоговый орган согласно ст. 140 НК РФ имеет право: - оставить решение нижестоящей налоговой инстанции без изменений, а жалобу - без удовлетворения; - отменить или изменить решение нижестоящей инспекции полностью или в части и принять новое решение по существу вопроса; - отменить решение и прекратить производство по делу.

 При простом порядке обжалования решения налогового органа по истечении 10 дней с даты его принятия, т.е. после вступления решения налогового органа в законную силу, жалоба преобразуется в простую и может быть подана в вышестоящий налоговый орган в течение года (п. 2 ст. 139 НК РФ). Срок подачи такой жалобы составляет три месяца с момента, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав (п. 2 ст. 139 НК РФ). Так, в случае если фирма узнала, что ее права нарушены, то в течение трех месяцев она может обратиться с жалобой, но только в том случае, если эти три месяца и сам факт обнаружения укладываются в рамки одного года с даты вынесения решения.

В соответствии с п. 2 ст. 140 НК РФ по итогам рассмотрения простой жалобы могут быть приняты следующие решения: 1) оставить жалобу без удовлетворения; 2) отменить акт налогового органа; 3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении; 4) изменить решение или вынести новое решение; 5) если речь идет о бездействии налоговой инстанции в целом или одного из чиновников, то вышестоящая налоговая инстанция или вышестоящий чиновник могут принять решение по существу, т.е. поработать за того, кто бездействует.

Таким образом, для того, чтобы принять решение по жалобе, у вышестоящей инстанции есть один месяц со дня ее получения, но в случае необходимости (п. 3 ст. 140 НК РФ - в случае если нижестоящий налоговый орган не представил необходимых документов) этот срок может быть продлен. Время, которое можно потратить на запрос этих бумаг, не должно превышать 15 дней. Таким образом, для того, чтобы разобраться в жалобе, у вышестоящего налогового органа имеется 45 дней.

После принятия соответствующего решения по жалобе заявитель должен быть извещен в течение трех дней в письменной форме. В последнее время именно административный порядок защиты прав налогоплательщиков стал одной из ключевых тем обсуждения среди специалистов в области налогообложения.

Дело в том, что с 1 января 2009 г. в силу вступили поправки к НК РФ: "Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящий налоговый орган. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу" (п. 5 ст. 101.2 НК РФ). Ранее в отношении досудебного обжалования действовала норма п. 1 ст. 138 НК РФ, которая не исключала одновременного обжалования решения в налоговый орган и в суд.

Следовательно, налогоплательщик мог пренебречь жалобой в вышестоящий налоговый орган, если считал его неэффективным. Необходимо обратить внимание, что указанные изменения в НК РФ относятся только к обжалованию решений налоговых органов, к действиям или бездействию они отношений не имеют.

Следовательно, у налогоплательщика по-прежнему есть шанс сразу обратиться в суд, не тратя времени на жалобу. Например, налоговым органом принято решение об отказе в налоговых вычетах. В данном случае можно обжаловать как само решение, так и оспорить действия налоговой инспекции по невозврату или незачету.

Обжалованию подлежат следующие виды нормативных актов:

- решения о доначислении налога и пени, предусмотренные п. 3 ст. 40 НК РФ;

- решения о взыскании налога, сбора, а также пеней за счет денежных средств, находящихся на счетах организации-налогоплательщика (налогового агента) в кредитной организации, предусмотренные п. п. 2 - 6 ст. 46 НК РФ;

 - инкассовые поручения (распоряжения) о таком списании налога, сбора, а также пеней со счетов налогоплательщиков в банке, предусмотренные ст. 46 НК РФ;

- решения налогового органа об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога (п. 6 ст. 64 НК РФ);

- решения налогового органа о приостановлении операций по банковским счетам налогоплательщика (ст. 76 НК РФ);

- решения об аресте имущества налогоплательщика как способе обеспечения исполнения налоговой обязанности (ст. 77 НК РФ);

- решения (постановления) налогового органа о доначислении суммы налога и пени, когда при контроле за полнотой исчисления налога налоговый орган усомнился в правильности применения налогоплательщиком цены сделки (п. 3 ст. 40 НК РФ);

- акты о совершении лицом, не являющимся налогоплательщиком, налоговым агентом, нарушений законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 101, п. 8 ст. 101.1 НК РФ);

- решения, принятые вышестоящими налоговыми органами по итогам рассмотрения первичных жалоб, и т.д.

Порядок и сроки обращения в вышестоящий налоговый орган или к вышестоящему должностному лицу изложены в ст. ст. 139 и 101.2 НК РФ.

Административное обжалование решений налоговых органов. По мнению ИФНС, поскольку налогоплательщик не обжаловал решение об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость в порядке досудебного урегулирования спора в УФНС, его заявление в суд о признании ненормативных актов недействительными должно быть оставлено без рассмотрения.

Как указал суд, признавая позицию ИФНС правомерной, в судебном порядке решения (как не вступившие, так и вступившие в законную силу) могут быть обжалованы только после их обжалования в вышестоящем налоговом органе.

Досудебный порядок обжалования, установленный в ст. 101.2 НК РФ, применяется также к решениям по итогам налоговой проверки, связанной с разрешением вопроса о возмещении налога на добавленную стоимость.

Заявление о признании недействительными и об отмене решений налогового органа об отказе в возмещении уплаченных сумм налога на добавленную стоимость оставлено без рассмотрения, поскольку заявителем не соблюден досудебный порядок урегулирования спора.

**Вопросы для самопроверки:**

1. Что представляют собой налоговые споры?

2. Каковы способы защиты прав налогоплательщиков?

3. В чем состоят особенности административного способа защиты прав налогоплательщиков?

4. В чем заключаются особенности судебного способа защиты прав налогоплательщиков?

**Список используемой литературы:**

1. «Конституция Российской Федерации» (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ)// «Собрание законодательства РФ», 04.08.2014, N 31, ст. 4398.

2. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 03.08.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 03.09.2018) // «Собрание законодательства РФ», N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

3. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 11.10.2018) // «Собрание законодательства РФ», 07.08.2000, N 32, ст. 3340.

4. Налоговое право [Электронный ресурс]: учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению подготовки «Юриспруденция» / Н.Д. Эриашвили [и др.]. - 6-е изд. - Электрон. текстовые данные. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. - 527 c. - 978-5-238-02883-5. - Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/72425.html>. Гриф МО.