

На правах рукописи

**КОРЗУН**  
**Сергей Юрьевич**

**АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОЕ  
РЕГУЛИРОВАНИЕ ЗАЩИТЫ ПРАВ  
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ – ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**Специальность 12.00.14 –**  
административное право, финансовое право,  
информационное право

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Москва – 2009

Работа выполнена на кафедре уголовно-правовых и специальных дисциплин ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет»

Научный руководитель - доктор юридических наук, доцент  
**Куракин Алексей Валентинович**

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, доцент  
**Савостин Алексей Анатольевич**

кандидат юридических наук, доцент  
**Трегубова Елена Валентиновна**

Ведущая организация - **ГОУ ВПО «Российская таможенная академия»**

Защита диссертации состоится «29» октября 2009 г. в «12.00» часов на заседании диссертационного совета Д 521.004.06 при ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет» по адресу: 111395, г. Москва, ул. Юности, д. 5/1, учебный корпус № 3, ауд. 511.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет».

Автореферат разослан «\_\_\_» сентября 2009 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
кандидат юридических наук, доцент

Е.В. Белоусова

## ОБЩЕЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** Проблема защиты прав граждан всегда привлекала внимание ученых и специалистов практиков. Связано это с тем, что создание и функционирование правового государства, а также институтов гражданского общества невозможно без обеспечения соблюдения прав граждан. В этой связи практически все развитые государства стремятся к созданию правовых и организационных механизмов обеспечения и защиты прав человека и гражданина независимо от той сферы, где осуществляется реализация соответствующих прав. Физические лица в ходе реализации своей правосубъектности вступают в различные правоотношения, реализуют свой правовой статус в различных сферах жизнедеятельности, а также сферах публичного управления. Особой сферой, куда попадают физические лица, реализуя свой общий правовой статус, является налоговая сфера.

Современное государство не может обойтись без налоговой системы и соответственно налогов, поэтому гражданин зачастую попадает в уже сложившуюся систему взаимоотношений, повлиять на которые он не может. Физические лица в настоящее время несут весьма существенное бремя налогообложения. В этой связи объективно необходимо совершенствование административно-правового регулирования положения налогоплательщиков, создание правовых и организационных механизмов, чтобы граждане налогоплательщики могли реализовать свои права в налоговой сфере, а также исполнить свои обязанности по уплате установленных законом налогов.

В настоящее время физические лица участвуют в налоговых отношениях как косвенно, так и непосредственно. Именно в последнем случае наиболее часто нарушаются права налогоплательщиков – физических лиц. Правовые и особенно организационные проблемы, несогласованность действий различных органов исполнительной власти нередко способствуют нарушению прав граждан – добросовестных налогоплательщиков. А имеющиеся организационные проблемы в налоговых инспекциях зачастую

не позволяют гражданам исполнить свою обязанность по уплате соответствующего налога. Это способствует формированию отрицательного мнения о налоговой системе и налоговых органах нашей страны, порождает правовой нигилизм. Организационные проблемы в механизме обслуживания налогоплательщиков – физических лиц, влекут нарушение их прав, должностные злоупотребления, а также способствуют развитию коррупции в налоговой сфере. Для преодоления правовых и организационных проблем, имеющих место в налоговой системе нашей страны, необходимо совершенствовать административно-правовые механизмы защиты прав налогоплательщиков – физических лиц. Создание действенных механизмов защиты прав налогоплательщиков – физических лиц может способствовать совершенствованию организации работы территориальных налоговых инспекций, а также повышению налоговых поступлений в бюджеты соответствующего уровня бюджетной системы Российской Федерации.

Необходимо отметить, что проблемы административно-правового регулирования налоговых отношений были предметом научного анализа. В частности, в ходе исследования были изучены и использованы труды К.С. Бельского, А.В. Брызгалина, С.В. Берестового, Д.В. Винницкого, Е.Ю. Грачевой, В.И. Гуреева, А.В. Демина, М.Д. Загряцкова, И.И. Кучерова, М.В. Карасевой, Е.В. Овчаровой, С.Г. Пепеляева, И.В. Пановой, Г.В. Петровой, О.В. Старовой, С.Д. Цыпкина, В.А. Яговкиной и др.

Специально проблемы защиты прав граждан в налоговых правоотношениях исследовались в трудах А. Бекаревича, Д.А. Бекерской, А.В. Белоусова, М.И. Горлачевой, В.Н. Гудыма, Н.В. Дудиной, Н.А. Лебединского, А.В. Минашкина, В.А. Матиенко, А.Г. Румянцева, А.А. Тедеева, А.К. Саркисова, С.С. Тропской, И.В. Цветкова, А.Р. Юлдашева, С.А. Ядрихинского и др.

Кроме того, в ходе исследования использовались работы ученых-административистов, в которых исследованы правовые и организационные аспекты защиты прав граждан в сфере осуществления публично-правовых

отношений. В частности, были использованы работы Д.Н. Бахраха, И.И. Веремеенко, А.П. Коренева, Ю.М. Козлова, М.В. Костенникова, А.В. Куракина, Н.Г. Салищевой, Ю.Н. Старилова, Н.Ю. Хаманевой, А.П. Шергина, А.Ю. Якимова и др.

Несмотря на то, что проблемы защиты прав граждан, а также защиты прав налогоплательщиков были предметом научного анализа, целостной концепции защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в силу целого ряда обстоятельств как объективного, так и субъективного характера так и не было создано. Указанные, а также другие обстоятельства свидетельствуют об актуальности настоящего исследования.

**Объект диссертационного исследования.** Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, которые складываются в связи с защитой прав налогоплательщиков – физических лиц.

**Предмет диссертационного исследования** являются проблемы, связанные с реализацией административного механизма защиты прав налогоплательщиков – физических лиц.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью диссертационного исследования является разработка предложений по совершенствованию административно-правового механизма защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в Российской Федерации.

Цель диссертационного исследования предопределила решение следующих взаимосвязанных задач:

- исследование правового статуса налогоплательщиков – физических лиц;
- определение средств защиты прав налогоплательщиков – физических лиц;
- изучение концепции защиты прав налогоплательщиков – физических лиц, которые функционируют в зарубежных государствах;

- раскрытие содержания административно-правового механизма защиты прав налогоплательщиков – физических лиц;
- анализ специфики норм права в механизме защиты прав налогоплательщиков – физических лиц;
- определение специфики правоотношений в механизме защиты прав налогоплательщиков – физических лиц;
- изучение содержания актов применения в механизме защиты прав налогоплательщиков – физических лиц.

#### **Методология и методика диссертационного исследования.**

Методологическую основу диссертации составили современные достижения теории познания. В процессе исследования применялись общеправовые, философские, теоретические, эмпирические методы (диалектика, системный метод, анализ, синтез, аналогия, дедукция, наблюдение, моделирование), традиционно правовые методы (формально-логический, сравнительного правоведения), методы, используемые в конкретно-социологических исследованиях (статистические, экспертные оценки и др.).

**Эмпирическая база исследования.** Эмпирическую базу исследования составили материалы судебной и административной практики, касающиеся рассмотрения налоговых споров и защиты прав налогоплательщиков – физических лиц. В частности, в ходе исследования было изучено 121 административное дело о нарушениях законодательства о налогах и сборах, хранящихся в архиве Управления Федеральной налоговой службы по г. Москве. Изучено 1346 дел, касающихся защиты прав налогоплательщиков – физических лиц, хранящихся в архиве Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации.

В процессе исследования было изучено 31 дело, касающееся защиты прав налогоплательщиков – физических лиц, хранящееся в архиве Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа, 41 дело, касающееся защиты прав налогоплательщиков – физических лиц, хранящееся в архиве Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа, 32

дела, связанных с защитой прав налогоплательщиков – физических лиц, которые хранятся в архиве Федерального арбитражного суда Центрального округа.

При подготовке диссертации были использованы материалы, связанные с разрешением жалоб граждан на действия (бездействие) должностных лиц налоговых инспекций. В частности, были изучены 29 жалоб и связанные с ними материалы, которые поданы на решения должностных лиц инспекции ФНС России № 22 по г. Москве; 35 жалоб и связанные с ними материалы, которые поданы на решения должностных лиц инспекции ФНС России № 32 по г. Москве, а также 26 жалоб и связанные с ними материалы, которые поданы на решения должностных лиц инспекции ФНС России № 36 по г. Москве.

**Научная новизна диссертации.** В диссертации раскрыт правовой статус налогоплательщиков – физических лиц, дана классификация средств защиты прав налогоплательщиков – физических лиц. Определены направления использования зарубежного опыта защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в Российской Федерации. В ходе исследования раскрыты задачи и структура административно-правового механизма защиты прав налогоплательщиков – физических лиц. В работе определена специфика норм административного права в механизме защиты прав налогоплательщиков – физических лиц, а также выявлены особенности правоотношений и актов применения в механизме защиты прав налогоплательщиков – физических лиц. В ходе исследования разработаны предложения по совершенствованию административно-правового механизма защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в Российской Федерации.

Проведенное исследование позволило автору сформулировать и вынести на защиту **следующие положения:**

1. Правовое положение налогоплательщиков – физических лиц в охранительных отношениях – это специальный правовой статус, который,

помимо общих прав и обязанностей, включает специальные средства защиты, позволяющие налогоплательщикам – физическим лицам защищать свои права и законные интересы в налоговых отношениях.

2. В целях защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в ходе взимания налога на доходы физических лиц необходимо обязать налогового агента информировать налогоплательщика – физическое лицо (работника) о том, что с него не удержан налог на его доходы. При этом такое уведомление должно быть сделано до срока предоставления им налоговой декларации. Целесообразно также обязать налоговые органы после получения информации от налоговых агентов в течение месяца направлять уведомления физическим лицам о необходимости подачи декларации. Для автоматизации данного процесса следует использовать центры обработки данных Федеральной налоговой службы.

3. Для формирования действенного механизма реализации физическими лицами своего права на налоговые вычеты было бы вполне целесообразно обязать налоговые органы взять на себя часть обязанностей по сбору документов, необходимых для оформления материалов для получения налоговых льгот (вычетов).

4. Необходимо внести изменения в НК РФ в части определения порядка вынесения решений по итогам налоговых проверок, по которым проводились дополнительные мероприятия налогового контроля. Связано это с тем, что в ст. 101 НК РФ в отношении порядка рассмотрения материалов, полученных при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, никаких положений не содержится, не определено также, должны ли указанные материалы отражаться в каком-либо документе и вручаться налогоплательщику, не указано, имеет ли он право представлять возражения, участвовать в рассмотрении, имеет ли налоговый орган право проводить по итогам возражений иные дополнительные мероприятия налогового контроля, т.е. в ст. 101 НК РФ необходимо закрепить механизм, предоставляющий налогоплательщику возможность участвовать в рассмотрении материалов

налоговой проверки после проведения дополнительных мероприятий налогового контроля. Отсутствие в НК РФ четких положений, регламентирующих процедуру рассмотрения материалов налоговой проверки, с одной стороны, приводит к потерям бюджета, с другой – к ущемлению прав налогоплательщиков.

5. Необходимо внести изменения в ст. 119 НК РФ. Указанной статьей предусмотрена ответственность за непредставление в срок декларации. Штраф исчисляется исходя из сумм, подлежащих уплате на основе этой декларации. Необходима новая формулировка, в которой будет четко отражено, что штрафные санкции исчисляются исходя из сумм налога, начисленного (или подлежащего начислению) за налоговый период. Так, необходимо изменить положения ст. 119 НК РФ, в частности предписание «менее 180 дней» следует заменить на «менее 180 календарных дней», а предписание «более 180 дней» на «более 180 календарных дней».

6. В целях совершенствования механизма защиты прав налогоплательщиков – физических лиц следует совершенствовать регламентацию вынесения правоприменительных актов. В частности, Федеральной налоговой службе Российской Федерации необходимо разработать бланки (формы) процессуальных документов и порядок их составления, предусмотренных НК РФ, которые выносятся в ходе досудебных процедур защиты прав налогоплательщиков – физических лиц, и утвердить их приказом ФНС России.

7. В настоящее время существует необходимость совершенствования внутригосударственных процедур взаимодействия и извещения о фактах (обстоятельствах), влияющих на возникновение, изменение и прекращение соответствующих обязанностей в сфере налоговых отношений.

8. В целях эффективной административной защиты прав налогоплательщиков – физических лиц требуется совершенствование административных процедур, обеспечивающих возможность самостоятельного исполнения налогоплательщиком – физическим лицом

обязанности по уплате налога, в случае неполучения им от налоговых органов документов (налоговых уведомлений), на основании которых производится такая уплата. Для этого следовало бы внести соответствующие дополнения в НК РФ.

9. В настоящее время досудебные формы защиты прав налогоплательщиков – физических лиц нуждаются в совершенствовании. В частности, Приказ МНС России от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14 /290 «Об утверждении регламента рассмотрения споров в досудебном порядке» необходимо дополнить предписаниями, которые будут касаться принципов защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в досудебном порядке. Кроме того, регламент рассмотрения споров в досудебном порядке необходимо дополнить предписаниями, указывающими на меры юридической ответственности должностных лиц налоговой службы.

10. В целях формирования оптимального административно-правового режима налогового контроля, обеспечивающего защиту прав налогоплательщиков – физических лиц, было бы вполне целесообразно закрепить в НК РФ положение о том, что датой начала выездной налоговой проверки физического лица (в том числе нотариусов, адвокатов, индивидуальных предпринимателей) считать дату вручения решения о проведении выездной налоговой проверки. В отношении проверок физических лиц не ограничивать сроки вручения документов, в случае, если у налогового органа имеются подтверждения о попытках вручить указанные документы налогоплательщику. При этом акт и решения считать врученными налогоплательщику, только если налогоплательщик лично их получил или имеется подтверждающая отметка почты или иной способ фиксации вручения, свидетельствующий о том, кто получил и когда.

11. Внести изменения в п. 9 ст. 89 НК РФ, которые дадут возможность приостанавливать проведение налоговой проверки физического лица в случае его мотивированного обращения, связанного с

невозможностью предоставления документов для проведения проверки по причине своего временного отсутствия.

Необходимо в решении о проведении проверки физического лица указать на возможность приостановлении выездной налоговой проверки по его заявлению. Для предотвращения необоснованного затягивания проверки имеет смысл закрепить возможность возобновления проверки и восстановления срока представления документов по требованию налогового органа при наличии у него информации о нахождении налогоплательщика по месту своей регистрации. В случае принятия решения о приостановлении проведения проверки по указанному основанию необходимо обязать физическое лицо по возвращении на место своей регистрации в течение 3 дней уведомлять об этом налоговый орган.

**Практическая значимость диссертации** состоит в том, что разработанные в ходе исследования предложения могут способствовать совершенствованию механизма досудебной защиты прав налогоплательщиков – физических лиц. В частности, в ходе исследования разработаны предложения по совершенствованию налогового аудита, а также предписаний приказов МНС России от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14 /290 «Об утверждении регламента рассмотрения споров в досудебном порядке», от 10 августа 2004 г. № САЭ-3-27/468 «Об утверждении регламента организации работы с налогоплательщиками».

Результаты исследования использовались в ходе осуществления налоговых консультаций по взиманию единого социального налога, а также налога на доходы физических лиц, материалы которых были опубликованы в газете «Московский налоговый курьер» исх. № 28-11/59173 от 13.09.04 г. № 20 за 2004 г., исх. № 28-11/57963 от 07.09.04 г. № 20 за 2004 г., исх. № 28-11/3074 от 21.01.05 г. № 5 за 2005 г.

**Теоретическая значимость диссертации** состоит в том, что в ней обобщены различные точки зрения, касающиеся правового статуса налогоплательщиков – физических лиц, исследованы концепции защиты прав

налогоплательщиков – физических лиц, которые созданы в налоговых системах зарубежных государств. В диссертации определена конструкция механизма защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в Российской Федерации. В ходе исследования разработаны также авторские определения, касающиеся статуса налогоплательщика – физического лица, а также средств защиты их прав. В работе поддерживается концепция о целесообразности нормативного закрепления такой категории, как «налоговая жалоба».

#### **Апробация результатов диссертационного исследования.**

Отдельные положения диссертационного исследования были изложены в форме докладов на научно-практических конференциях: «Защита прав налогоплательщиков на этапе налоговой проверки и в судах» (М., 2005), «Налоговая реформа: проблемы и перспективы» (М., 2006), Налоговый форум (М., 2007), Пятой ежегодной конференции Палаты налоговых консультантов (М., 2008), «Налоговые риски – 2009: кого и как будут проверять» (Новосибирск, 2009).

Отдельные положения диссертации используются в учебном процессе Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации при чтении курса лекций по дисциплинам: «Финансовое право», «Налоговое право». Некоторые положения диссертации внедрены в учебный процесс Всероссийского института повышения квалификации сотрудников МВД России и используются при чтении курса лекций по борьбе с правонарушениями на потребительском рынке.

Выводы и предложения, содержащиеся в диссертационном исследовании, используются в деятельности инспекции ФНС России № 22 по г. Москве. Кроме того, результаты исследования внедрены в деятельность Филиала № 7 Московской областной коллегии адвокатов.

Результаты проведенного диссертационного исследования отражены в пяти научных публикациях, одна из которых опубликована в журнале, рекомендованном Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации.

**Объем и структура работы.** Объем и структура работы соответствуют цели и задачам исследования. Диссертационное исследование состоит из введения, двух глав, объединяющих семь параграфов, заключения и списка использованной литературы.

## СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

*Во введении* обосновывается актуальность темы, определяются предмет, цель и задачи диссертационного исследования, характеризуются научная новизна и практическая значимость результатов исследования, раскрываются положения, выносимые на защиту, а также приводятся данные об апробации результатов диссертационного исследования.

*Первая глава* диссертации – **«Концептуальные основы защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в Российской Федерации»** – состоит из трех параграфов.

*В первом параграфе* – **«Правовой статус налогоплательщиков – физических лиц и средства его защиты»** – отмечается, что в налоговых отношениях участвуют различные субъекты. Особое место среди субъектов налоговых правоотношений занимают налогоплательщики – физические лица.

Статус налогоплательщика – физического лица во многих случаях приобретает объективно. Для оформления налогово-правового статуса налогоплательщика налоговый орган обязан осуществить постановку на учет физического лица на основании его заявления. Налогово-правовой статус физического лица имеет сложную конструкцию. Названный тезис обусловлен, в частности, тем, что правовое положение налогоплательщиков – физических лиц, регулируется нормами материального права, определяющими специальный правовой статус налогоплательщиков – физических лиц, который порой не зависит от наличия гражданства. Например, налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами

Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Исследование показывает, что правовое положение налогоплательщиков – физических лиц является своего рода развитием общего правового статуса лица, возникшего в результате появления у физического лица соответствующего объекта налогообложения. Следует отметить, что правовое положение является категорией комплексной и в широком смысле охватывает различные аспекты правового состояния физического лица, без существования которых невозможна практическая реализация налогоплательщиком своего правового статуса.

Необходимость совершенствования административно-правового статуса налогоплательщика – физического лица обусловлена тем, что в настоящее время налогоплательщики – физические лица вносят весьма существенный вклад в пополнение доходов бюджетов различного уровня. Так, от Управления ФНС России по г. Москве за январь-август 2009 г. в бюджетную систему Российской Федерации поступило 1 574,6 млрд руб. доходов, администрируемых Управлением ФНС России по г. Москве, что превышает поступления аналогичного периода 2008 года на 31,0 %<sup>1</sup>.

Говоря о содержании правового положения налогоплательщика – физического лица, необходимо отметить, что оно представляет собой закрепленную в законе систему прав и обязанностей, определяющую взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками. Право налогоплательщиков на защиту своих прав является одним из основных и представляет собой сложное, комплексное правовое образование. Указанное право находит свое выражение в процессуальной деятельности налогоплательщика по защите своих имущественных интересов.

---

<sup>1</sup> Официальный Интернет-сайт УФНС по г. Москве (<http://www.mosnalog.ru>).

С учетом особого правового статуса налогоплательщиков – физических лиц средства защиты их прав могут быть дифференцированы на средства, обеспечивающие исполнение налогоплательщиками обязанностей по уплате налогов; средства, позволяющие учитывать платежеспособность налогоплательщиков; средства, обеспечивающие режим законности при реализации налоговых процедур, а также средства, обеспечивающие безопасность налогоплательщиков – физических лиц в налоговых и иных связанных с ними отношениях.

**Во втором параграфе – «Классификация средств защиты прав налогоплательщиков – физических лиц»** – констатируется, что нарушение прав налогоплательщиков – физических лиц не происходит достаточно часто, однако далеко не все налогоплательщики знают, как защитить свои права. Между тем законодательство содержит целый ряд правовых и организационных средств защиты прав налогоплательщиков. Налоговый кодекс Российской Федерации определяет, что налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Права налогоплательщиков – физических лиц обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков влечет за собой ответственность, предусмотренную законом. Каждая из названных форм защиты прав налогоплательщиков – физических лиц имеет свои преимущества и недостатки.

Судебный контроль в налоговой сфере может проявить себя в двух формах: во-первых, судебный контроль может осуществляться за деятельностью должностных лиц налоговой службы; во-вторых, судебный контроль может осуществляться за соответствием закону административных решений, принимаемых должностными лицами налоговой службы.

Административный регламент устанавливает процедуру рассмотрения налоговыми органами жалоб налогоплательщиков – физических лиц на акты

налоговых органов, действия или бездействие должностных лиц налоговой службы, постановлений о привлечении к административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Административное обжалование действий (бездействия) налоговых органов со стороны налогоплательщиков – физических лиц имеет большое значение в механизме защиты их прав и законных интересов.

Несмотря на то, что досудебные формы защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в Российской Федерации сформированы, тем не менее говорить о том, что они эффективно работают, пока не приходится.

В настоящее время досудебные формы защиты прав налогоплательщиков – физических лиц нуждаются в совершенствовании. В частности, приказ МНС России от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14 /290 «Об утверждении регламента рассмотрения споров в досудебном порядке» необходимо дополнить предписаниями, которые будут касаться принципов защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в досудебном порядке. Кроме того, регламент рассмотрения споров в досудебном порядке необходимо дополнить предписаниями, указывающими на меры юридической ответственности должностных лиц налоговой службы. Кроме того, в настоящее время существует необходимость совершенствования внутригосударственных процедур взаимодействия и извещения о фактах (обстоятельствах), влияющих на возникновение, изменение и прекращение соответствующих обязанностей в сфере налоговых отношений.

***В третьем параграфе*** – «Механизм защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в зарубежных государствах и возможности учета зарубежного опыта в Российской Федерации» – отмечается, что в зарубежных государствах существуют различные концепции защиты прав налогоплательщиков, а также созданы административно-налоговые процедуры, которые определяют режим взаимоотношений налогоплательщиков – физических лиц и налоговых

органов. Подчеркивается, что стремление урегулировать взаимоотношения налогоплательщиков с налоговой администрацией во многих индустриально развитых государствах привело к принятию специальных законов, а также к созданию налоговой (финансовой) юстиции.

В Канаде в целях защиты прав налогоплательщиков принята Декларация прав налогоплательщиков. В США, Великобритании, Канаде, ЮАР существуют хартии налогоплательщиков, которые упорядочивают взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщиков и тем самым способствуют защите прав налогоплательщиков – физических лиц. Во Франции принят свод фискальных процедур, в США принят кодекс внутренних доходов, в Германии положение «О налогах и сборах». Эффективным средством защиты прав налогоплательщиков является административная (налоговая) юстиция. Административная (налоговая) юстиция как средство защиты прав налогоплательщиков – физических лиц начала складываться в большинстве стран мира во второй половине XIX в. Она формировалась в разных странах по-разному, с учетом имеющихся социальных условий и традиций, испытывая влияние сложившихся в этот период господствующих теоретических взглядов. В различных странах, исходя из своих национальных особенностей и традиций, созданы финансовые или налоговые суды. В частности, привлекают внимание правовые и организационные механизмы защиты прав налогоплательщиков, которые сформированы в Германии. В этой стране функционируют финансовые суды, которые обладают достаточно широкой компетенцией в сфере разрешения налоговых (финансовых) споров.

К государствам, в которых функционируют налоговые суды, в частности, относится Япония. В этой стране с 1970 г. функционирует Национальный налоговый суд. В США также достаточно успешно работает Налоговый суд. К юрисдикции Налогового суда США отнесены споры, касающиеся подоходного налога, налога на дарение, а также споры, касающиеся наследуемого имущества. В научной литературе, в которой исследуется

механизм разрешения налоговых споров, имеет место точка зрения относительно поддержки соответствующей концепции разрешения налоговых споров и необходимости заимствования из правовой системы США использования специализированного судебного органа для разрешения налоговых споров – Налогового суда.

Кроме того, в научной литературе отмечается, что создание специализированного судебного органа по разрешению налоговых споров позволит снять большую нагрузку с судей, будет способствовать их профессионализму, разработке специальной правовой и организационной процедуры защиты прав налогоплательщиков, а также принятию налогово-процессуальных норм (А.В. Белоусов, С.В. Берестовой, Л. Ефремов). Создание налогового суда в Российской Федерации может способствовать защите прав налогоплательщиков, а также повысить собираемость налогов и сборов.

В некоторых государствах существуют интересные особенности защиты прав налогоплательщиков – физических лиц. Так, в Австралии, Новой Зеландии, Италии, Турции перед обращением в суд налогоплательщик должен полностью исполнить оспариваемое налоговое обязательство, однако налогоплательщик имеет право на возврат уплаченной суммы с процентами, в случае вынесения судом решения в его пользу. Во Франции и Португалии исполнение требования об уплате налога на период его обжалования приостанавливается при наличии весомых гарантий со стороны соответствующего налогоплательщика.

В Австрии, Бельгии, Канаде, Нидерландах, США, Финляндии обжалование также приостанавливает взимание налога. Такое приостановление действует только на период рассмотрения первоначальной жалобы. При дальнейшем обжаловании налоговое обязательство должно быть выполнено. Как мы знаем, законодательство Российской Федерации предоставляет налогоплательщику выбор между административным и судебным порядком обжалования решений налоговых органов. Акты

налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд. Как отмечается в научной литературе, подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

Исследование зарубежного опыта защиты прав налогоплательщиков – физических лиц дает возможность сделать вывод о том, что в нашей стране сформирован достаточно демократичный режим защиты прав налогоплательщиков – физических лиц, однако большие сложности вызывают правовые и организационные проблемы, связанные с реализацией соответствующих средств защиты прав налогоплательщиков – физических лиц. Для исправления сложившегося положения дел необходимо стремиться улучшать качество налогового законодательства, налогового администрирования, совершенствовать межведомственные механизмы взаимодействия различных органов исполнительной власти.

***Вторая глава*** диссертации – **«Проблемы реализации административно-правового механизма защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в Российской Федерации»** – состоит из четырех параграфов.

***В первом параграфе*** – **«Задачи и структура административно-правового механизма защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в Российской Федерации»** – отмечается, что административный механизм защиты прав налогоплательщиков – физических лиц реализуется в режиме особого юридического процесса, в рамках досудебной защиты прав налогоплательщиков – физических лиц.

Механизм административно-правового регулирования защиты прав налогоплательщиков – физических лиц представляет собой самостоятельную систему правовых средств, при помощи которых осуществляется соответствующее производство по защите названных субъектов налогового

права. Раскрытие содержания механизма правового регулирования защиты прав налогоплательщиков – физических лиц позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время не следует «размывать границы» механизма административно-правового регулирования защиты прав налогоплательщиков – физических лиц. В этой связи к основным составляющим рассматриваемой категории диссертант относит: нормы административного права, административные правоотношения, акты применения норм административного права. Задача, которую решает механизм административно-правового регулирования в налоговой сфере – это обеспечение налогоплательщикам защиты их прав и законных интересов. Основанием для защиты прав и законных интересов налогоплательщиков – физических лиц является налоговый спор. Учитывая названные обстоятельства, в работе анализируется категория налогового спора.

Налоговым спором является только тот спор, который вытекает из налоговых правоотношений, а именно: из отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов на территории РФ; из отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, включая обжалование связанных с данным контролем актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц; из отношений по привлечению налогоплательщиков к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Для снижения различного рода конфликтных ситуаций в сфере налогового администрирования необходимо более четко определять режим взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков.

**Во втором параграфе – «Нормы административного права в механизме защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в Российской Федерации»** – отмечается, что нормы административного права, которые определяют порядок защиты прав налогоплательщиков – физических лиц носят, преимущественно позитивный характер. Обусловлено это тем, что в ходе защиты прав налогоплательщиков – физических лиц, как правило, не возникает конфликтных отношений. Нормы административного

права, которые регулируют порядок защиты прав налогоплательщиков – физических лиц, носят как материальный, так и процессуальный характер. В ходе реализации данных норм административного права возникают как вертикальные, так и горизонтальные административные правоотношения.

Говоря о нормах административного права в механизме административно-правового регулирования защиты прав налогоплательщиков – физических лиц, нельзя не коснуться вопросов классификации этих норм. Классификация позволит увидеть разнообразие норм административного права, которые действуют в упомянутом механизме. Нормы административного права, действующие в сфере защиты прав и законных интересов налогоплательщиков – физических лиц, достаточно разнообразны. В этой связи их можно классифицировать: по предмету регулирования, сфере применения, соподчиненности, методу воздействия, форме предписания, пределу действия и построению.

В диссертации анализируются нормы административного права, которые задействованы в механизме защиты прав налогоплательщиков – физических лиц. На основании такого исследования делается вывод о том, что в настоящее время нуждаются в совершенствовании процессуальные нормы, которые определяют режим защиты прав налогоплательщиков – физических лиц. Кроме того, необходимо совершенствовать нормы административного права, которые определяют процедуры осуществления налогового контроля, обеспечения налоговой тайны, а также предоставления налоговых льгот физическим лицам. Нормами административного права в настоящее время целесообразно определить процедуры межведомственного взаимодействия. Именно правовые и организационные проблемы межведомственного взаимодействия и координации приводят к нарушениям прав налогоплательщиков – физических лиц.

***В третьем параграфе*** – «Административные правоотношения в механизме защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в Российской Федерации» – отмечается, что в ходе защиты прав

налогоплательщиков – физических лиц возникают различные правоотношения. Специфическую группу правоотношений составляют правоотношения, связанные с привлечением налогоплательщика – физического лица к ответственности. Право налогоплательщика – физического лица на защиту своих прав в производстве по делу о налоговом правонарушении возникает с момента возбуждения дела о соответствующем правонарушении. Содержание права на защиту налогоплательщиком – физическим лицом своих прав зависит от тех задач, которые стоят перед конкретной стадией производства. В этой связи объем реализации этого права на разных стадиях производства будет различным, но в любом случае он должен быть таким, чтобы надежно обеспечивать защиту имущественных интересов налогоплательщика, привлекаемого к административной (налоговой) ответственности.

Налогоплательщику – физическому лицу, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении, предоставляется возможность ознакомления с протоколом о соответствующем правонарушении. Данное лицо вправе представлять объяснения и замечания по поводу его содержания, которые прилагаются к протоколу. Привлекаемому к ответственности налогоплательщику – физическому лицу предоставляется также право на ознакомление со всеми процессуальными документами, составленными с его участием. Еще одним правом налогоплательщика – физического лица, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, является возможность давать лично письменные или устные объяснения по существу обвинения и ссылаться на фактические обстоятельства дела. Привлекаемый к ответственности налогоплательщик – физическое лицо имеет право заявлять отводы участникам производства, что обеспечивает объективность в рассмотрении дела об административном правонарушении в области налогов и сборов.

Для защиты своих прав налогоплательщику – физическому лицу или его представителю необходимо обратить внимание на то, кем составлен протокол о соответствующем правонарушении. Составление протокола неуполномоченным лицом налоговой службы влечет его недопустимость, и он не может использоваться при рассмотрении соответствующего дела, а также соблюдены ли лицом, составившим протокол, установленные законом процессуальные требования, регламентирующие порядок его составления. В решении о привлечении налогоплательщика – физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, должны быть указаны источники получения соответствующих сведений, доводы, приводимые налогоплательщиком – физическим лицом в свою защиту.

Налогоплательщику – физическому лицу, привлекаемому к административной ответственности, как уже упоминалось, предоставлен широкий объем процессуальных прав, гарантированных Конституцией России и позволяющих активно осуществлять процессуальные действия, отстаивать свою позицию в соответствующем деле. Следует также отметить, что привлекаемый к ответственности налогоплательщик имеет право заявлять отводы участникам соответствующего административного производства, что обеспечивает объективность в рассмотрении дела о налоговом (административном) правонарушении.

**В четвертом параграфе – «Акты применения норм административного права в механизме защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в Российской Федерации» –** отмечается, что исследование механизма защиты прав налогоплательщиков – физических лиц предполагает исследование актов применения норм административного и налогового права. Изучение теории реализации средств защиты прав налогоплательщиков – физических лиц позволяет сделать вывод о том, что недостаточное знание содержания механизма регулирования

защиты прав налогоплательщиков – физических лиц негативно сказывается на эффективности защиты их прав и законных интересов.

Защита прав налогоплательщиков – физических лиц может быть обеспечена при вынесении соответствующих правоприменительных актов. В научной литературе данные акты получили название «акты применения норм права». Без вынесения правоприменительных актов говорить об эффективности правового регулирования в сфере защиты прав налогоплательщиков – физических лиц достаточно сложно. В ходе реализации средств защиты прав налогоплательщиков – физических лиц выносятся: регламентирующие, разрешительные, регистрационные и запретительные акты применения. Необходимо сказать, что налоговое администрирование невозможно представить без вынесения правоприменительных актов. В частности, в ходе налогового администрирования выносятся регистрационные, учетные, контрольные, предупредительные, пресекательные, а также уведомительные акты применения норм права.

Следует отметить, что в ходе налогового учета и контроля выносятся значительное количество правоприменительных актов.

Большое количество актов применения норм административного права выносятся в ходе рассмотрения жалоб на действия (бездействие) налоговых органов и их должностных лиц.

Все поступающие в соответствующие налоговые органы жалобы регистрируются и направляются в юридические (правовые) подразделения налоговых инспекций, на которые возлагается обязанность по рассмотрению жалоб и подготовке соответствующих решений. Значительное количество актов применения выносятся в ходе осуществления налоговых проверок. Акты применения занимают также важное место в механизме защиты прав налогоплательщиков – физических лиц. Акты применения приводят в действие механизм защиты прав налогоплательщиков – физических лиц. В целях совершенствования механизма защиты прав налогоплательщиков –

физических лиц необходимо совершенствовать регламентацию вынесения правоприменительных актов. В частности, Федеральной налоговой службе Российской Федерации следует разработать бланки процессуальных документов, которые выносятся в ходе досудебных процедур защиты прав налогоплательщиков – физических лиц.

В **заключении** диссертации излагаются основные теоретические выводы и практические рекомендации, которые вытекают из исследования.

По теме исследования автором опубликованы следующие работы:

**Статьи, опубликованные в ведущих научных журналах, определенных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации:**

1. *Корзун С.Ю.* Налоги и налоговая безопасность налогоплательщиков – физических лиц // Правовые вопросы национальной безопасности. – 2008. – № 5-6. – С. 34-42 (0,9 п.л.).

**Работы, опубликованные в иных рецензируемых научных изданиях:**

2. *Корзун С.Ю.* Защита прав налогоплательщиков – физических лиц в административно-налоговой юрисдикции // Административное и муниципальное право. – 2008. – № 9. – С. 84-91 (0,7 п.л.).

3. *Корзун С.Ю.* Административно-правовое регулирование досудебной защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в Российской Федерации // Административное и муниципальное право. – 2008. – № 10. – С. 80-84 (0,4 п.л.).

4. *Корзун С.Ю.* Защита прав налогоплательщиков в зарубежных государствах // Административное и муниципальное право. – 2008. – № 11. – С. 82-85 (0,3 п.л.).

5. *Корзун С.Ю.* Понятие и функции налога в российском праве // Административное и муниципальное право. – 2008. – № 12. – С. 79-84 (0,4 п.л.).

Подписано в печать «21» сентября 2009. Заказ №  
Формат 60x84 1/16. Объем 1,5 п.л. Тираж 100 экз.  
Издательство ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет»  
111395, г. Москва, ул. Юности, 5/1.