Санкт-Петербургский государственный университет

направление «Юриспруденция»

**Проблемы соотношения субординации в системе налоговых**

**органов и обязательного досудебного обжалования актов налоговых органов**

Выпускная квалификационная работа

студентки 2 курса магистратуры

очной формы обучения

Филиной Анны Геннадьевны

Научный руководитель:

кандидат юридических наук

Сосновский Сергей Анатольевич

Санкт-Петербург

2017

Содержание

Введение

Глава 1. Налоговая жалоба как предмет административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов

§1. Понятие налоговой жалобы и существующая модель обжалования актов налоговых органов.

§2 Понятие административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов в системе административного процесса.

§3. Принципы осуществления административно-юрисдикционной деятельности при обязательном досудебном порядке обжалования актов налоговых органов.

Глава 2. Проблемы соотношения субординации в системе налоговых органов и обязательного досудебного обжалования актов налоговых органов

Глава 3. Пути решения проблемы соотношения субординации в системе налоговых органов и обязательного досудебного обжалования актов налоговых органов в Российской Федерации и в иных странах.

Заключение

Список использованной литературы

**Введение**

В соответствии со ст. 1 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 г. №943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»[[1]](#footnote-1) налоговые органы Российской Федерации представляют собой единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Одной из функций налоговых органов как органов исполнительной власти является административно-юрисдикционная функция, в соответствии с которой налоговые органы наделены полномочием рассматривать жалобы налогоплательщиков на вынесенные решения. Институт административной жалобы является важной гарантией защиты прав налогоплательщиков, поскольку, как отмечал Конституционный суд Российской Федерации в Определении от 07 ноября 2008 г. № 1049-О-О[[2]](#footnote-2), взимание налогов как обязательных индивидуально безвозмездных денежных платежей, необходимых для покрытия публичных расходов, связано с вторжением государства в право собственности. Следовательно, регулирование налоговых отношений должно осуществляться так, чтобы не создавались условия для нарушения конституционно-гарантированных прав и законных интересов налогоплательщиков.

В связи с изменениями, которые были внесены в текст Налогового кодекса Российской Федерации[[3]](#footnote-3) (далее НК РФ) Федеральным законом от 27 июля 2006 № 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» и Федеральным законом от 02 июля 2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», вначале был установлен обязательный досудебный порядок обжалования решений налогового органа, вынесенных по результатам проверок, а затем и любых ненормативных актов налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц за исключением актов, принятых по итогам рассмотрения жалоб, а также актов, действий (бездействия) Федеральной налоговой службы России (далее – ФНС РФ) или ее должностных лиц. Таким образом, был изменен ранее действовавший порядок судебного обжалования, который мог применяться как параллельно процедуре административного обжалования в вышестоящем налоговом органе, так и в качестве последующего судебного контроля.

С одной стороны, досудебный порядок обжалования актов налоговых органов представляет собой дополнительную гарантию соблюдения прав налогоплательщиков, поскольку позволяет разрешить возникший спор в более быстрые сроки, а также предполагает отсутствие необходимости уплачивать государственную пошлину и нести иные расходы, присущие судебному порядку обжалования. С другой стороны, как обоснованно отмечается в юридической литературе, «существом права на обжалование является не столько возможность налогоплательщика реализовать те или иные предусмотренные законом процедуры, сколько обязанность соответствующего органа или суда беспристрастно рассмотреть представленные возражения и принять решение, руководствуясь требованиями законности и обоснованности.»[[4]](#footnote-4)

Таким образом, в связи с тем, что досудебный порядок обжалования актов налоговых органов в настоящее время носит обязательный характер, проблема соотношения субординации в системе налоговых органов в процессе рассмотрения административной жалобы приобретает особую актуальность.

Действующее правовое регулирование воплощает модель административного обжалования в структуре Федеральной налоговой службы России - на базе управлений ФНС РФ по субъекту и непосредственно в центральном аппарате Федеральной налоговой службы, что соответствует правовой конструкции «вышестоящий налоговый орган», закрепленной в Налоговом кодексе РФ. Данная модель предполагает совмещение как управленческих и контрольных, так и административно-юрисдикционных функций налоговых органов. Главным недостатком реализованной модели обжалования является потенциальная возможность конфликта между принципами объективного и беспристрастного рассмотрения жалобы налогоплательщика, как неотъемлемыми принципами административно-юрисдикционной деятельности органов государственной власти, и интересом в сохранении собственной репутации системы налоговых органов, которая является единой и централизованной.

Таким образом, в настоящей работе будут проанализированы теоретические основы института обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) его должностных лиц, рассмотрены принципы, на которых базируется административно-юрисдикционная деятельность налоговых органов, а также проблемы соотношения субординации в системе налоговых органов при реализации процедуры обязательного досудебного обжалования решений налогового органа, вынесенных по результатам проверок, а также любых ненормативных актов налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц за исключением актов, принятых по итогам рассмотрения жалоб, а также актов, действий (бездействия) ФНС России или ее должностных лиц.

**Глава 1. Налоговая жалоба как предмет административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов.**

**§1. Понятие налоговой жалобы и существующая модель обжалования актов налоговых органов.**

В основании налоговой жалобы лежит налогово-правовой спор, который является разновидностью административно-правового спора, возникающим из экономических отношений. Юридическая конструкция правового спора, как известно, зависит от области права и ее предмета. Налоговое право относится к области публичного права, а в области публичного права, как отмечает С. С. Алексеев, в соответствии с особенностями его государственно-властной природы сложилась своего рода «генеральная» схема»[[5]](#footnote-5). К ее составляющим относится: 1)императивное веление компетентного органа публичной власти; 2) обязанность «субъектов подчинения» исполнить веление; 3)формы и порядок обжалования. Разновидности и дальнейшее развитие этой схемы зависит от различных факторов, однако главным образом от уровня демократического развития общества. Соответственно, при построении юридической конструкции обжалования актов и действий (бездействия) налоговых органов необходимо учитывать «генеральную» модель, однако выстраивать ее с учетом политического и социального развития общества и государства на сегодняшний день. Анализ «генеральной» схемы публичного права приводит нас к выводу о том, что для достижения баланса частных и публичных интересов порядок обжалования и оспаривания властных актов государственных органов необходимо должным образом урегулировать. В ином случае, баланс интересов будет нарушен в сторону превалирования суверенных прав (властных полномочий) государства над субъективными публичными правами частных лиц.

Право на обжалование актов и действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов вытекает из конституционного права граждан, гарантированного ст. 33 Конституции Российской Федерации, в соответствии с которой граждане Российской Федерации имеют право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления. По мнению Н. С. Бондаря, «конституционная природа институтов налогового права в концентрированном виде проявляется через поиск баланса политической власти и экономической свободы, публичных и частных интересов в налоговых отношениях»[[6]](#footnote-6). В этом смысле мы можем выделить конституционно закрепленное право налогоплательщика на обжалование, с одной стороны, и интерес государства в наиболее раннем и гарантированном поступлении налоговых платежей в бюджетную систему, с другой.

Исходя из общей теории права, каждая юридическая процедура опосредует свой участок правовой действительности. Механизм налогового обжалования охватывает правоотношения, которые складываются между налогоплательщиком и государством в лице налоговых органов в процессе осуществления административно-юрисдикционной деятельности последних. Разрешение правового конфликта может быть реализовано как посредством административно-правовых процедур, так и в судебном порядке. Как отмечал А. Д. Градовский в исследовании 1879 г., право судебного контроля и право жалобы есть «формы и средства противодействия незаконным распоряжениям, предоставленные, в той или другой форме, современному обществу».[[7]](#footnote-7) Поскольку гражданин во взаимоотношениях с органами государственной власти является всегда более слабой стороной, реализация как административного, так и судебного права граждан на защиту своих прав и законных интересов должна быть выстроена с учетом баланса частных и публичных интересов. Законодатель на сегодняшний день остановился на последовательной модели обжалования, что предполагает обязательный досудебный порядок обжалования актов и действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов. Цель введения обязательного досудебного обжалования состояла в разгрузке судов путем преимущественного разрешения правового конфликта в сфере административной юрисдикции при сохранении контрольных функций со стороны судебной власти. Таким образом, в идеальной правовой действительности защита прав и законных интересов граждан надлежащим образом должна быть произведена в административном порядке и должна представлять собой окончательное разрешение спора. Для реализации поставленных целей юридическая процедура налогового обжалования должна быть надлежащим образом законодательно урегулирована и иметь должную научно-теоретическую разработанность.

В соответствии со ст. 138 НК РФ под жалобой налоговое законодательство признает обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование вступивших в силу актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права. Как обращение налоговую жалобу также понимал М. Д. Загряцков, который в работе «Административная юстиция и право жалобы» писал о том, что жалоба представляет собой открытое обращение заинтересованного лица к иерархически высшим органам административной власти в целях изменения или уничтожения неправильного административного распоряжения или упущения по мотивам его недостаточной фактической или юридической обоснованности[[8]](#footnote-8). В науке также существует точка зрения, в соответствии с которой жалоба понимается как требование.[[9]](#footnote-9) Так, В. Е. Кузнеченкова предлагает рассматривать жалобу как правовое требование заинтересованного лица к налоговому органу, на основании юридических фактов, с которыми связываются неправомерные акты налогового органа, действия (бездействие) его должностных лиц, и обращенное к вышестоящему налоговому органу (вышестоящему должностному лицу) или к суду для рассмотрения и разрешения в определенном процессуальном порядке. Анализ предложенного определения налоговой жалобы приводит к выводу о том, что В.Е. Кузнеченкова понимает жалобу в большей степени как судебный, административно-процессуальный институт, в то время как действующее законодательство и теория административного обжалования определяет жалобу, в большей степени, как предмет административной юрисдикции, а не административной юстиции (сущность этих теоретических понятий будет раскрыта ниже). Определение жалобы как требования в основании которого лежат юридические факты наталкивает нас на схожее понятие иска, которое, как известно, тоже включает в себя предмет как требование и основание как юридические или фактические обстоятельства.

Таким образом, характеристика жалобы как требования наталкивает нас на мысль о процессуальной стороне рассматриваемого института. В то время как категория обращение позволяет сделать вывод о понимании жалобы как подачи в орган исполнительной власти письменно оформленного документа с целью восстановления нарушенного права. Однако является ли право жалобы лишь правом на обращение или включает в себя и требование на ее рассмотрение? В этом ключе интересной представляется позиция И. А. Хавановой, в соответствии с которой неверно понимать жалобу только как обращение или только как требование, поскольку определение жалобы как обращения сужает сферу ее действия стадией подачи, между тем юридическое значение требования, содержащегося в жалобе, сохраняется до разрешения налогового спора.[[10]](#footnote-10) С этой точкой зрения невозможно не согласиться, поскольку интерес налогоплательщика в защите гарантированных Конституцией РФ прав состоит не только в возможности обращения, но и во всестороннем и объективном рассмотрении и вынесения решения по жалобе. Особенно это становится актуальным при реализации курса на преимущественное разрешение правовых конфликтов на досудебной стадии. Далее И. А. Хаванова предлагает понимать жалобу как материально-правовое требование, вытекающее из спорного налогового правоотношения и обращенное к вышестоящему налоговому органу (вышестоящему должностному лицу), в чьи полномочия входят отмена, изменение вынесенного решения, принятие нового решения, устранение нарушения прав и законных интересов налогоплательщика, причиненных действием или бездействием должностных лиц налоговых органов. В условиях действующего правового регулирования с рассмотренным понятием налоговой жалобы, на наш взгляд, необходимо согласиться. Определение отражает материально-правовой аспект административного обжалования как право на возражение и процессуально-правовой, поскольку обжалование происходит в форме обращения налогоплательщика.

Таким образом, определение жалобы налоговым законодательством необходимо дополнить и отразить в нем материально-правовой аспект, указав, что жалоба представляет собой не только обращение лица в соответствующий орган, но и содержит материально-правовое требование, то есть отражает право налогоплательщика на рассмотрение жалобы и вынесение по ней соответствующего независимого и объективного решения.

Далее рассмотрим действующую организационно-правовую модель досудебного обжалования актов налогового органа и действий (бездействия) его должностных лиц, опираясь на научно-разработанные И. А. Хавановой критерии.

Итак, по объекту обжалования: обжалованию могут подлежать решения налоговых органов, вынесенные по результатам камеральных и выездных налоговых проверок, действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов. Современная организационно-правовая модель выделяет следующие виды жалоб: апелляционная жалоба, подается в течении месяца на решение налогового органа, не вступившее в законное силу; жалоба на акты налоговых органов, вступившие в законную силу, подается в течении одного года; жалобы на действия (бездействие) налоговых органов, также могут быть поданы налогоплательщиком в течении одного года.

По критерию обязательности: подача налоговой жалобы является обязательной. Это означает, что обжалование актов, действий (бездействия) налоговых органов и его должностных лиц является обязательной стадией на пути к судебному обжалованию и, тем самым предпосылкой для принятия искового заявления в судебном порядке. Это еще раз подталкивает нас к более детальной урегулированности процедуры подачи жалобы, ее рассмотрения и вынесения по ней решения, поскольку такое обжалование при действующем регулировании затрагивает конституционное право граждан на судебную защиту и является предпосылкой для предъявления искового заявления. Так же законодательно закрепленный обязательный досудебный порядок обжалования позволяет сделать вывод о том, что жалоба защищает не только частный интерес налогоплательщика, но и публичный интерес, поскольку в отсутствии предварительного обжалования налогоплательщиком утрачивается право на обжалование в судебном порядке.

По критерию соотношения досудебного и судебного порядка обжалования: можно выделить последовательную, параллельную и альтернативную модель обжалования. Российская организационно-правовая модель обжалования является последовательной, то есть предполагает предварительное обжалование в административном порядке. Данный подход при условии обязательности досудебного обжалования представляется логичным и обоснованным, поскольку иная модель либо вступала бы в противоречие с обязательностью обжалования, либо блокировала право налогоплательщика на судебную защиту в том случае, если налогоплательщик обжаловал решение в административном порядке.

По порядку рассмотрения споров в административном порядке: можно выделить внутренний порядок, в рамках которого обжалование осуществляется в органе, вынесшем обжалуемый акт; ведомственный, в рамках которого обжалование происходит в вышестоящем налоговом органе; вневедомственный, в рамках которого правовой конфликт разрешается специализированным административным органом. Организационно-правовая модель досудебного налогового обжалования, как было отмечено выше, является ведомственной, рассмотрение и вынесение решения по жалобе осуществляется вышестоящим налоговым органом, которому в соответствии со ст. 140 НК РФ предоставлены следующие полномочия:

1. По результатам рассмотрения апелляционной жалобы:
	1. оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу - без удовлетворения;
	2. отменить или изменить решение полностью или в части и принять по делу новое решение;
	3. отменить решение и прекратить производство по делу;
2. По итогам рассмотрения жалобы на вступившие в силу акты налогового органа ненормативного характера:
	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;
3. По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов:
	1. вынести решение по существу.

Таким образом, вышестоящий налоговый орган обладает достаточно широким кругом полномочий для вынесения решения по жалобе налогоплательщика с точки зрения окончательности разрешения налогового спора между налогоплательщиком и налоговым органом, вынесшим оспариваемое решение. Однако в действующем законодательстве отсутствует возможность участия налогоплательщика при рассмотрении его жалобы вышестоящим налоговым органом, что может вызывать обоснованные сомнения с точки зрения объективности рассмотрения его жалобы, отсутствует возможность устного изложения собственной позиции по делу на этапе обжалования, что приводит нас к выводу: административный порядок преимущественно направлен на выполнение внутренних контрольных полномочий вышестоящего налогового органа за реализацией полномочий нижестоящим с возможностью исправить допущенные нарушения внутри системы. Учитывая, что вышестоящий и нижестоящий налоговый орган представляют собой единую, централизованную систему, существует вероятность того, что правовая позиция по наиболее конфликтным и наименее очевидным основаниям налогово-правового спора будет идентична вследствие ее согласования. Также не исключается возможность участия в рассмотрении жалобы должностного лица, которое уже принимало участие в вынесении обжалуемого решения, однако, как известно, никто не может быть судьей в собственном деле.

Таким образом, нами было рассмотрены различные теоретические подходы к пониманию понятия налоговой жалобы в теории налогового и административного права и действующая организационно-правовая модель административного обжалования решений налоговых органов и действий(бездействия) их должностных лиц. В результате чего можно сделать следующие выводы: действующее определение налоговой жалобы, данное в ст. 138 НК РФ необходимо дополнить указанием на материально-правовую составляющую налоговой жалобы и добавить указание на содержание в жалобе требования управомоченного лица. Данное определение позволит отразить существо права на обжалование, которое состоит в надлежащем объективном и всестороннем рассмотрении и вынесении объективного и справедливого решения; выявлены недостатки действующей организационно-правовой модели налогового обжалования, учитывая ее обязательный характер и сложную систему ведомственной подчиненности с наделением контрольными функциями вышестоящих налоговых органов в отношении нижестоящих.

**§2 Понятие административно-юрисдикционной**

**деятельности налоговых органов в системе административного процесса.**

В соответствии с ч. 1 ст. 2 НК РФ правоотношения, складывающиеся между налогоплательщиком и налоговыми органами в процессе обжалования актов и действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов, составляют предмет отрасли налогового права. Однако институт налогового обжалования как разновидность административной жалобы, то есть как разновидность жалобы на акты и действия (бездействие) должностных лиц органов государственной власти вообще, является составной частью административно-юрисдикционной деятельности органов публичной администрации, а именно налоговых органов в системе Федеральной налоговой службы Российской Федерации (далее ФНС России). Таким образом, рассматриваемые правоотношения имеют двойственную правовую природу, что означает необходимость рассмотрения института налогового обжалования как сквозь призму норм налогового законодательства, так и сквозь призму базовых принципов и теоретических основ административного процесса.

На наш взгляд, представляется необходимым определить место института налоговой жалобы в системе административного процесса, поскольку при конструировании модели обязательного досудебного порядка обжалования действий (бездействия), актов налоговых органов необходимо учитывать базовые принципы и признаки той деятельности органов государственной власти, в рамках которой реализуется производство по налоговой жалобе.

Институт административного обжалования актов органов публичной администрации, разновидностью которого является и досудебный порядок урегулирования споров с налоговыми органами, занимает центральное место в системе административного процесса, поскольку является гарантией соблюдения прав граждан, предоставленных ст. 33 Конституции РФ. Так, М. В. Карасева обоснованно отмечает, что механизм реализации конституционного права на обжалование будет тем совершеннее, чем полнее наукой будут разработаны и зафиксированы в текущем законодательстве средства его реализации.[[11]](#footnote-11)

Однако анализ теоретических подходов, существующих в науке на сегодняшний день позволил выявить отсутствие как в законодательстве, так и в теории административного права четкого определения системы административного процесса, в рамках которого можно было бы однозначно определить предмет административно-юрисдикционной деятельности и предмет деятельности, осуществляемой в рамках административной юстиции для целей определения предметом какой деятельности органов государственной власти является институт налоговой жалобы. В рамках исследования было выявлено, что в отечественной науке административного права существует множество подходов к понятию административной юрисдикции, административной юстиции, и к понятию административного процесса в целом. Различают две концепции административного процесса: юрисдикционную и управленческую. Юрисдикционная концепция предполагает понимание административного процесса как юрисдикционной деятельности по разрешению споров, возникающих между сторонами административного правоотношения, не находящимися между собой в отношениях служебного подчинения, а также по применению мер административного принуждения. В рамках этой концепции предполагается, что разрешение спора с органами государственной власти происходит судебным органом или квазисудебным органом[[12]](#footnote-12). Указанной точки зрения придерживается так же профессор Зеленцов[[13]](#footnote-13), который под административной юрисдикцией понимает государственно-властную деятельность суда по разрешению конфликтной ситуации в сфере публичного управления, осуществляемой в порядке административного судопроизводства. И только в качестве исключения А. Б. Зеленцов предлагает понимать ее «как деятельность коллегиальных (квазисудебных) учреждений и должностных лиц органов исполнительной власти по разрешению таких споров». В рамках этой концепции Н. Г. Салищева[[14]](#footnote-14) приводит определение административного процесса как особого вида исполнительной и распорядительной деятельности, связанной непосредственно с возможностью реализации в принудительном порядке соответствующих административно-правовых актов, определяющих права и обязанности участников материального административного отношения, а также как регламентированную законом деятельность по разрешению споров, возникающих между сторонами административного правоотношения, не находящимися между собой в отношениях служебного подчинения и по применению мер административного принуждения. Таким образом, в рамках юрисдикционной концепции административного процесса предполагается, что деятельность по разрешению правовых конфликтов между налогоплательщиком и государством в лице налоговых органов должна осуществляться не в рамках государственного управления и налогового администрирования, а в судебном или, в крайнем случае, в квазисудебном порядке.

В свою очередь, управленческая концепция представляет собой более широкий подход и предполагает понимание административного процесса не только как деятельности соответствующих органов по разрешению споров, но и как осуществление управленческих функций органов государственной власти. Таким образом, административный процесс понимается в широком смысле, и этим понятием охватывается и деятельность по государственному управлению или, как писал М. Д. Загряцков, деятельность «активной администрации», и деятельность по разрешению правовых споров.[[15]](#footnote-15) Необходимо отметить, что большинство ученых склоняется к пониманию административного процесса именно в управленческой концепции, к ним относятся Д. Н. Бахрак, В. Д. Сорокин, А. Е. Лунев, А. П. Коренев. Так, А. П. Коренев предложил определение административного процесса как деятельности, которая состоит в реализации полномочий по осуществлению функций государственного управления и применению норм материального административного права, протекающая в порядке и формах, установленных законодательством.[[16]](#footnote-16)

На сегодняшнем этапе развития административно-правовой науки ученые приходят к выделению в рамках административного процесса административно-процедурной и административно-юрисдикционной деятельности органов государственной власти.[[17]](#footnote-17)

Существует и иной подход к пониманию структуры административного процесса. Так, Н. Г. Салищева предлагает рассматривать административный процесс в трех видах и выделяет: административные процедуры, административную юрисдикцию и административную юстицию. При этом под административными процедурами автор предлагает понимать внешнее проявление публичных полномочий органами власти, под административной юрисдикцией автор понимает рассмотрение жалоб как в административном порядке, так и судьями. А вот под административной юстицией Н. Г. Салищева рассматривает стадию административного процесса, в рамках которой происходит судебный контроль за деятельностью публичной администрации в ее взаимоотношениях с гражданами и организациями, то есть с подчиненными по отношению к ней субъектами. На наш взгляд, представляется возможным согласиться с таким подходом, но с некоторыми оговорками. Так, выделение трех видов административно-процессуальной деятельности органов государственной власти является обоснованным. Однако деятельность в сфере административной юрисдикции и в сфере административной юстиции должна быть разграничена более предметно и последовательно. В контексте рассмотрения соотношения указанных видов административного процесса в налогово-правовой области, можно определить предмет административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов как деятельность, осуществляемую в рамках привлечения к налоговой и административной ответственности и деятельность по рассмотрению и вынесению решения по жалобам налогоплательщиков. В свою очередь предметом деятельности в сфере административной юстиции является требование, облеченное в форму административного иска или жалобы к судебному органу, о восстановлении нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков со стороны налоговых органов. На наш взгляд, относить и деятельность судебного органа, и вышестоящего налогового органа по разрешению правового спора между налогоплательщиком и налоговым органом к форме административной юрисдикции не совсем корректно, поскольку признаки и принципы осуществления судебной формы и административной формы различны.

Таким образом, административный процесс, в рамках которого осуществляется налоговое администрирование, может быть поделен на следующие части. В рамках административных процедур налоговые органы осуществляют деятельность по управлению, налоговый контроль; в рамках административно-юрисдикционной деятельности налоговые органы осуществляют деятельность по привлечению к ответственности, которая имеет дуалистическую природу и осуществляется как в рамках КоАП РФ, так и НК РФ, с соблюдением соответствующих процедурных гарантий, и деятельность по рассмотрению жалоб налогоплательщиков на действия (бездействие) и акты налоговых органов; деятельность в рамках административной юстиции, соответственно, осуществляется судебными органами и представляет собой, во-первых, непосредственное, окончательное разрешение правового конфликта между налогоплательщиком и государством в лице налоговых органов, во-вторых, преследует цель осуществления судебного контроля за деятельностью налоговых органов, как органов исполнительной власти. При таком подходе к структуре административного процесса налоговая жалоба должна быть определена как предмет административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов.

Далее необходимо поставить вопрос о допустимости совмещения функций управления, государственного администрирования налоговыми органами в рамках осуществления контроля и привлечения к налоговой и административной ответственности и деятельности по рассмотрению жалоб налогоплательщиков на действия налоговых органов, совершенных в рамках управленческой деятельности.

С точки зрения общего понимания административного процесса, описанного выше, можно было бы прийти к выводу о том, что модель, сконструированная в Налоговом кодексе РФ, укладывается в структуру административного процесса и является допустимой. Однако стоит отметить особую роль налоговых органов в системе государственного управления, которая заключается в первую очередь в деятельности по обеспечению доходной части бюджета государства, путем изъятия денежных средств из права собственности налогоплательщиков, а следовательно, эта сфера уже имеет повышенную конфликтность и должна быть урегулирована надлежащим образом с соблюдением гарантий правомерности ее осуществления и гарантий независимого и объективного обжалования в случае возникновения правового спора.

Налоговая жалоба как институт досудебного урегулирования правового конфликта является процедурной гарантией, предоставленной налогоплательщику. Кроме того, институт административного обжалования является важной составной частью административно-юрисдикционной деятельности, позволяющей в более быстрой и упрощенной процедуре урегулировать правовой конфликт в рамках административно-процессуальной деятельности органов государственной власти.

Однако необходимо определить, достигается ли правовой эффект обеспечения этими гарантиями налогоплательщика в том случае, когда процедура обжалования происходит в рамках деятельности одного государственного органа со сложной системой ведомственного контроля и служебного подчинения (которое является одним из главных признаков органов исполнительной власти), и оценить допустимость совмещения функций налогового администрирования и административно-юрисдикционных функций в контексте осуществления производства по жалобам налогоплательщика в системе налоговых органов Российской Федерации.

**§3. Принципы осуществления административно-юрисдикционной деятельности при обязательном досудебном порядке обжалования актов налоговых органов.**

Принципы осуществления административно-юрисдикционной деятельности как административных органов вообще, так и налоговых органов в частности, являются важными гарантиями защиты и охраны прав и законных интересов граждан. В административно-правовой теории под принципами права понимаются основные начала (идеи), характеризующие содержание права, закрепляющие закономерности его развития и определяющие механизм правового регулирования управленческих отношений[[18]](#footnote-18). В рамках исследования темы соотношения субординации в системе налоговых органов в процессе налогового обжалования действий (бездействия), актов налоговых органов необходимо рассмотреть базовые принципы, на основании которых осуществляется административно-юрисдикционная деятельность налоговых органов по рассмотрению налоговой жалобы налогоплательщика и вынесению по ней решения. Как отмечает В. А. Бударина в работе «Административная жалоба», во взаимоотношениях личности и государства последнее всегда является более сильной стороной, обладающей значительными возможностями как для удовлетворения потребностей управляемых, так и для игнорирования их, в том числе для нарушения прав, свобод и законных интересов; публичные субъекты, действующие посредством органов и должностных лиц, располагают властной компетенцией, подтвержденной наличием достаточных материальных ресурсов и специальным аппаратом принуждения.[[19]](#footnote-19) Следовательно, при конструировании модели обязательного досудебного обжалования актов и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц необходимо обеспечить баланс частных и публичных интересов гражданина и государства и предоставить налогоплательщику гарантии защиты его прав и законных интересов в правоотношениях, которые возникают в процессе разрешения спора с налоговыми органами. Такими базовыми гарантиями, прежде всего, выступают принципы осуществления административно-юрисдикционной деятельности, которые будут рассмотрены ниже. С точки зрения Ю. М. Козлова, к числу принципов административного процесса относятся, прежде всего, принцип законности, являющийся основой всех иных принципов, принцип компетентности, принцип охраны интересов государства и личности, принцип процессуального равенства, принцип достижения материальной истины, принцип доступности, принцип гласности, принцип экономичности, принцип ответственности должностных лиц за правильное и эффективное ведение процесса[[20]](#footnote-20). Безусловно, каждый принцип является необходимым звеном в цепочке реализации механизма защиты прав и свобод человека и гражданина в сфере административного процесса, однако для рассмотрения соотношения функций управления и административно-юрисдикционных в рамках одного органа в лице Федеральной налоговой службы РФ представляется логичным остановиться на более подробном изучении принципа законности действий государственных органов и принципах независимости, объективности и беспристрастности при реализации производства по налоговому обжалованию.

Принцип законности административно-процессуальной деятельности является конституционным и общим для всех отраслей права. Однако в исполнительно-распорядительной деятельности государственных органов он имеет свои особенности, а именно: нормы реализуются в строгом соответствии с порядком, установленным административно-процессуальными нормами. Необходимо отметить, что принцип законности раскрывается в различных аспектах, однако в рамках исследуемой темы представляется логичным остановиться на рассмотрении принципа законности как важной гарантии охраны прав и законных интересов граждан. В случае нарушения прав и законных интересов участника административно-юрисдикционного производства лицо, привлеченное к ответственности, вправе обжаловать незаконные действия должностных лиц органов исполнительной власти. Гарантией принципа законности служит не только право граждан на обжалование неправомерных административно-правовых актов, но и право участников административно-юрисдикционных производств на судебную защиту от неправомерных действий, прокурорский надзор, внутриведомственный контроль. В статьях 139, 140 НК РФ содержатся процессуальные нормы, регламентирующие порядок и сроки обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц в вышестоящие налоговые органы или, соответственно, вышестоящим должностным лицам. В самом общем виде принцип законности можно охарактеризовать как осуществление управления и администрирования исполнительными органами государственной власти в соответствии с условиями законов на основании которых она функционирует. Любое действие органов исполнительной власти, выходящие за пределы полномочий, возложенных на них законом не должно иметь юридической силы. Необходимо остановиться на том, что принцип законности может быть раскрыт в двух аспектах: наличие установленных законом полномочий административного органа для совершение юридически-значимого действия и соблюдение правовых ограничений в процессе его реализации. Таким образом, необходимо отметить, что для наиболее полной защиты прав и законных интересов законодательно должны устанавливаться гарантии для реализации принципа законности как в первом, так и во втором аспекте. Однако смешение функций управления и осуществления контроля с юрисдикционной функцией в рамках деятельности одного централизованного налогового органа снижает необходимые правовые гарантии, поскольку при существующей системе обжалования, сущностные характеристики которой будут раскрыты ниже, факт несоблюдения правовых ограничений, установленных для реализации того или иного полномочия может быть «скорректирован» действиями вышестоящего налогового органа, и, таким образом, гарантии, предоставленные налогоплательщику будут нивелированы, а процедура обжалования в административном порядке будет рассматриваться налогоплательщиком лишь как необходимый этап перед переходом к судебному порядку.

Далее необходимо остановиться на рассмотрении принципа объективности и беспристрастности рассмотрения налоговой жалобы. Рассматриваемый принцип является основополагающим началом административно-юрисдикционной деятельности органов исполнительной власти, поскольку именно его соблюдение и надлежащее воплощение в нормах закона позволяют обеспечить надлежащее функционирование института жалобы. Принцип объективности и беспристрастности означает, что должностные лица налогового органа при осуществлении административно-юрисдикционной деятельности должны обеспечить полное, объективное и всестороннее рассмотрение дела, производство по налоговой жалобе должно основываться на независимых началах. Таким образом, беспристрастность распадается на два существенных элемента: отсутствие предвзятости со стороны должностных лиц и независимость в их действиях и принимаемых решениях[[21]](#footnote-21). Беспристрастность в значении предвзятости традиционно подразделяется на субъективную (личную) и объективную (функциональную). Субъективная беспристрастность предполагает отсутствие мотивов личного характера, обеспечить которое посредством законодательного регулирования достаточно сложно. В свою очередь, функциональная беспристрастность предполагает пересмотр дела на независимых началах, в отсутствии ведомственного давления, и здесь необходимо отметить, что для достижения и реализации целей создания организационной модели пересмотра решений налоговых органов, в первую очередь, законодательно должна быть обеспечена функциональная беспристрастность рассмотрения и принятия решения по жалобе налогоплательщика. Различные подходы к обеспечению функциональной беспристрастности будут рассмотрены ниже, однако стоит отметить, что в существующей модели досудебного обжалования актов налоговых органов отсутствует последовательная реализация рассматриваемого принципа. Обжалование осуществляется через орган, который непосредственно принимает решение по жалобе, в вышестоящий налоговый орган, однако вместе они образуют единую централизованную систему. Как верно отмечал М. Д. Загряцков, правильное построение института жалобы предполагает обособление функций судебно-административных от функций активного управления и создание соответствующей самостоятельной организации по рассмотрению жалоб. Указанной точки зрения придерживался и С. А. Корф в работе “Административная юстиция в России”[[22]](#footnote-22), где также говорил о недопустимости соединения в одном органе контрольных функций и судебно-административных.

И. В. Панова, утверждая что после введения обязательного досудебного порядка обжалования актов налоговых органов удельный вес дел, рассмотренных по экономическим спорам, возникающих из административным или иных публичных правоотношений, сократился, в то же время отмечает, что никакие законы не могут отменить ведомственных интересов, а проблема независимого пересмотра в вышестоящих административных инстанциях остается нерешенной.[[23]](#footnote-23) Необходимо учитывать, что орган или должностное лицо, привлекающее к административной (необходимо отметить, что указанная позиция распространяется также и на налоговые правоотношения) ответственности, не обладает независимостью от вышестоящего должностного лица или органа при рассмотрении дела об административном правонарушении. При такой ситуации сложно говорить о беспристрастности и независимости как при процедуре привлечения к административной ответственности, так и при процедуре пересмотра постановлений по делу об административном правонарушении. Автор отмечает, что такая ситуация приводит к бюрократической волоките, развитию коррупции и подрыву авторитета всей системы публичных органов исполнительной власти.

Тесно связанным с принципом объективности и беспристрастности является принцип самостоятельного принятия решения, который органично связан с конституционным принципом разделения властей на законодательную, исполнительную, судебную. Исполнительная власть как вид государственной власти обладает рядом признаков, в том числе, признаком оперативной самостоятельности при принятии решений. Одним из таких признаков является запрет вмешательства вышестоящего органа в деятельность нижестоящего. Однако мы должны отметить, что существующая модель досудебного обжалования налоговых органов создает предпосылки для подрыва принципа самостоятельности, поскольку механизм обжалования в вышестоящий налоговый орган через нижестоящий не предусматривает возможности контроля за отсутствием вмешательства вышестоящего органа в неправомерную деятельность нижестоящего с целью изменить ту правовую действительность, в рамках которой формировалась жалоба налогоплательщика.

Как отмечает О. А. Борзунова, анализируя зарубежный опыт разрешения налоговых конфликтов, в российских условиях введение обязательного первичного обжалования решений налоговых органов в административном порядке приведет к ущемлению прав налогоплательщиков, в связи с отсутствием независимых юрисдикционных органов в системе налоговой администрации. Очевидно, что обжалование через вышестоящий налоговый орган или через вышестоящее должностное лицо не достигнет поставленных целей, поскольку ни одна из вышеперечисленных конструкций не может быть признана беспристрастной, так как признание нарушений в деятельности подчиненных косвенно свидетельствует об упущениях начальства. [[24]](#footnote-24)

Таким образом, анализ принципов, на которых базируется административно-юрисдикционная деятельность органов государственной власти по рассмотрению жалоб налогоплательщиков на акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц приводит нас к выводу о том, что осуществить их реализацию в должной степени при действующей модели досудебного порядка обжалования не представляется возможным. Это не означает признание автором настоящей работы отсутствия необходимости административного порядка обжалования, который имеет большое количество преимуществ, однако любая юридическая процедура, нормативно закрепленная законодателем, не должна быть направлена на уменьшение гарантий, предоставленных налогоплательщику при взаимодействии с органами государственной власти, тем более, когда она затрагивает правоотношения, имеющие по своей сути экономическую природу и конституционно-гарантированное право собственности граждан.

**Глава 2. Проблемы соотношения субординации в системе налоговых органов и обязательного досудебного обжалования актов налоговых органов**

Административная деятельность налоговых органов в Российской Федерации является разновидностью государственного управления, в процессе которой осуществляется исполнительно-распорядительная деятельность уполномоченного органа, направленная на укрепление доходной базы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации за счет налоговых поступлений. Налоговые органы представляют собой централизованную систему контроля за соблюдением налогового законодательства, имеют вертикальную структуру подчинения и назначения на руководящие должности. Центральный аппарат Федеральной налоговой службы Российской Федерации является властной стороной централизованной системы контроля, а также выступает в качестве субъекта субординационных связей между ним и налоговыми инспекциями, выступающими в указанных отношениях объектами управления. Необходимо отметить, что вертикальные административно-правовые отношения предполагают осуществление прямого управляющего воздействия и, соответственно, приоритет юридически выраженной воли одной стороны - субъекта управления.

Как отмечает А. Ю. Ильин, под компетенцией Федеральной налоговой службы следует понимать совокупность властных полномочий, используя которые, ФНС РФ правомочна осуществлять административно-юрисдикционную деятельность по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, по привлечению к ответственности (налогового администрирования) при государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, требования об уплате обязательных платежей и требования Российской Федерации по денежным обязательствам[[25]](#footnote-25). Как было отмечено в первой главе, при анализе полномочий налоговых органов, предусмотренных налоговым законодательством, можно выделить контрольно-надзорные полномочия, связанные с выполнением функции управления в налоговой сфере и административно-процессуальные полномочия, связанные с осуществлением производства по делам о нарушении налогового законодательства и с рассмотрением жалоб в административном порядке.

Таким образом, необходимо констатировать сочетание в одном органе государственной власти функций управления и контрольных функций, и юрисдикционных, что приводит к снижению гарантий защиты прав налогоплательщиков при использовании механизма обжалования решений налоговой инспекции в вышестоящем налоговом органе, который тем не менее является частью единого централизованно органа государственной власти. Так, М. Д. Загряцков в работе «Административная юстиция и право жалобы»[[26]](#footnote-26) справедливо отмечал, что важной гарантией субъективного права жалобы является обособление функций «активного управления» и судебно-административных функций в соответствующем компетентном органе.

Необходимо отметить, что проблема соотношения субординации при реализации права на административное обжалование действий налоговых органов выявлена в российской юридической науке достаточно давно. Так, начиная с конца XIX века исследование организации деятельности налоговых органов приводит к выводу о том, что жалобы на решения налоговых органов также подавались в вышестоящие налоговые органы через нижестоящие[[27]](#footnote-27). В научных работах того времени отмечалось, что указанный механизм реализации права на административное обжалование вступает в конфликт с такими неотъемлемыми принципами административно-юрисдикционной деятельности, как объективность и беспристрастность, которые были рассмотрены автором в параграфе третьей первой главы исследования. Так, С. А. Корф в работе «Административная юстиция в России»[[28]](#footnote-28) исследуя вопрос о компетенции присутствий по квартирному налогу и присутствий по промысловому налогу, отмечал “...тогда как последние (присутствия по промысловому налогу. - прим. автора) занимаются исключительно судебно-административными разбирательствами и являются, следовательно, только административными судилищами, присутствия по квартирному налогу несут и чисто административные обязанности. Несомненно, что с точки зрения теории административной юстиции представлялось бы желательной передача этого последнего рода дел ведению казенных палат; тогда за губернскими присутствиями оставалась бы лишь одна категория дел, а именно рассмотрение различных жалоб на постановления других органов в области вопросов квартирного обложения”.

В период становления советской власти и до 30-х гг. XX столетия жалобы на неправильные действия или распоряжения должностных лиц при взимании налогов подавались: на действия финансовых инспекторов, инспекторов косвенных налогов и финансовых агентов - в губернский, а в районированных областях - в окружный финансовый отдел (в уездных городах и сельских местностях - через уездный финансовый отдел), что также отражает модель административного обжалования, заключающуюся в подаче жалобы в вышестоящий налоговый орган через нижестоящий. [[29]](#footnote-29)

Затем Постановлением ЦИК и СНК СССР от 11 апреля 1937 г.[[30]](#footnote-30) административный порядок взыскания налогов с граждан, колхозов и кустарно-промысловых артелей был отменен. Указанным Постановлением был введен предварительный судебный контроль за законностью деятельности административных органов, порядок взыскания недоимок с организаций остался бесспорным. Такой порядок с небольшими изменениями просуществовал до 1990 г., затем для предприятий был установлен обязательный двухуровневый порядок обжалования. Обжаловать решение в судебном порядке организации могли только в случае несогласия с решением Главной государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов РСФСР. Для граждан сохранился судебный порядок обжалования.[[31]](#footnote-31)

Таким образом, мы видим, что порядок обжалования решений нижестоящих финансовых органов через вышестоящий, образующий с последним единую систему, формировался в России исторически, что, вероятно, послужило основой к появлению аналогичной конструкции в Налоговом кодексе РФ с момента его принятия, но до 2009 года существовавшей в добровольном порядке.

Однако при условии придания обязательности административному порядку обжалования организационно-правовая модель должна быть построена на началах, позволяющих обеспечить функциональную беспристрастность и объективность рассмотрения жалобы. В противном случае это приведет к выхолащиванию сути предоставленного налогоплательщику права на урегулирование возникшего спорного правоотношения в административном, досудебном порядке, и более того, к снижению уровня гарантий предоставляемых прав, поскольку реализация права на обжалование действий налогового органа будет осложнена административной процедурой, не способствующей установлению истины в конкретном налоговом споре и защите прав налогоплательщика.

В настоящее время процедура административного обжалования регулируется нормами, предусмотренными главами 19, 20 Налогового кодекса РФ. Анализ действующих норм налогового законодательства в контексте исследования проблемы соотношения субординации в системе ФНС РФ позволил выявить отсутствие надлежащего обеспечения гарантий функциональной беспристрастности и реализации принципа объективности при рассмотрении жалоб налогоплательщиков. Так, отсутствуют нормы, запрещающие должностным лицам вышестоящего налогового органа участвовать в принятии решений нижестоящими налоговыми органами, выносимых по результатам налоговых проверок. Следовательно, должностные лица вышестоящего налогового органа могут оказывать влияние на формирование правовой позиции нижестоящего по вопросам правоприменения и толкования норм налогового законодательства. В таком случае процедура обжалования в вышестоящем налоговом органе приводит не к установлению истины по делу, а к повторению вышестоящим органом уже сформированной позиции по вынесенному решению.

Налогоплательщику не предоставлено право участвовать в рассмотрении поданной им в вышестоящий налоговый орган жалобы, за исключением случаев, описанных в абз. 2 п. 2 ст. 140 НК РФ. В соответствии со ст. 140 НК РФ вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу, документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу, дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы, а также материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, без участия лица, подавшего жалобу. Таким образом, на этапе подачи жалобы участие налогоплательщика в рассмотрении его доводов и разрешении налогового спора заканчивается. Как отмечает Е. В. Паневина: «Такое процедурное отстранение лица, непосредственно заинтересованного в итогах рассмотрения спора, не логично и не согласуется с целями введения положений п. 5 ст. 101.2 НК РФ (в ред. Федерального закона от 02.07.2013 № 153-ФЗ данная норма отсутствует, соответствующее регулирование содержится в п. 2 ст. 138 НК РФ – прим. авт.). Представляется, что только через взаимодействие налогоплательщика и налогового органа обжалование решений в административном порядке действительно может стать эффективным инструментом досудебного урегулирования споров»[[32]](#footnote-32).

Применительно к рассматриваемой организационно-правовой модели административного обжалования и потенциальной возможности конфликта между базовыми принципами административно-юрисдикционной деятельности и наличием функциональной подчиненности в системе построения налоговых органов, необходимо отметить, что при отсутствии возможности принимать участие в рассмотрении жалобы, налогоплательщик не может быть уверен в том, что вынесенное по ней решение является объективным и независимым.

До внесения изменений в ст. 140 НК РФ[[33]](#footnote-33), согласно которым участие налогоплательщика при рассмотрении его жалобы в вышестоящем налоговом органе стало нормативно запрещено, вопрос о допустимости такого участия был дискуссионным. Налогоплательщики занимали следующую правовую позицию: рассмотрение жалобы без их участия, неизвещение о времени и месте ее рассмотрения являются существенным нарушением процедуры принятия решения. В судебной практике можно было встретить два абсолютно противоположных пути решения сложившейся спорной ситуации. Так, в одном из Постановлений ФАС Северо-Западного округа отмечалось[[34]](#footnote-34), что в ст. 140 НК РФ отсутствует требование об обязательном привлечении налогоплательщика к участию в рассмотрении вышестоящим налоговым органом его жалобы, следовательно процедура вынесения решения по жалобе налоговым органом не нарушена. Аналогичные выводы, основывающиеся на формальном толковании нормы Налогового кодекса РФ, содержатся и в ряде других судебных постановлений[[35]](#footnote-35).

Позиция судов, занимающих противоположную точку зрения, заключалась в следующем: в части регулирования участия налогоплательщика в рассмотрении жалобы в вышестоящем налоговом органе в НК РФ содержится пробел. Поскольку в соответствии с пп. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, то рассмотрение жалобы без его участия является нарушением процедуры рассмотрения апелляционной жалобы[[36]](#footnote-36).

В связи с различными подходами, сформировавшимися в судебной практике, точку в этой дискуссии поставил ВАС РФ в Постановлении Президиума от 21 сентября 2010 г. № 4292/10[[37]](#footnote-37). Позиция налогоплательщика заключалась в следующем: рассмотрение его жалобы в вышестоящем налоговом органе, неизвещение общества о времени и месте рассмотрения привело к лишению УФНС права налогоплательщика на защиту своих интересов. Общество полагало, что при обжаловании в вышестоящем налоговом органе решений налоговых органов, принятых по итогам налоговых проверок и иных материалов налогового контроля, объектом рассмотрения вышестоящим налоговым органом являются материалы налогового контроля и решения, а жалоба налогоплательщика - лишь основание к рассмотрению изложенных в ней вопросов. Поэтому общество считает, что вышестоящий налоговый орган при рассмотрении жалобы налогоплательщика обязан руководствоваться общими положениями НК РФ. Суд кассационной инстанции пришел к выводу о том, что на всех стадиях осуществления налогового контроля, в том числе при рассмотрении жалобы, налогоплательщику должно быть обеспечено право на участие в рассмотрении материалов проверки. Поскольку общество не было извещено о времени и месте рассмотрения жалобы, решение управления признано данным судом недействительным.

Однако Президиум ВАС РФ не согласился с доводами суда кассационной инстанции и доводами налогоплательщика, указав, что согласно пп. 15 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных Кодексом. Отказывая в удовлетворении заявления общества, суды первой и апелляционной инстанций исходили из буквального толкования положений статьи 140 Кодекса, в которых отсутствует требование об обязательности привлечения налогоплательщика к участию в процедуре рассмотрения вышестоящим налоговым органом его жалобы, в главе 20 Кодекса, регулирующей порядок обжалования актов налоговых органов, также отсутствует обязанность вышестоящего налогового органа обеспечить присутствие налогоплательщика при рассмотрении его жалобы. Положения ст. 101 Налогового кодекса, регулирующие порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, не подлежат расширительному толкованию и не могут применяться к процедуре рассмотрения жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом, поскольку из норм главы 20 Кодекса возможность подобного применения не следует. Суд пришел к выводу о том, что перед нами квалифицированное умолчание законодателя.

Однако в судебной практике и на сегодняшний день возникают спорные ситуации относительно возможности участия налогоплательщика при рассмотрении жалобы в вышестоящем налоговом органе. Так, в Постановлении Арбитражного суда Центрального округа от 08.08.2016 № Ф10-2563/2016[[38]](#footnote-38) был рассмотрен спор между налогоплательщиком и налоговым органом, основанием которого являлся факт нарушения процедуры рассмотрения жалобы, а именно: проведение в процессе рассмотрения апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом встречной проверки контрагентов налогоплательщика, по итогам которой он указал на получение обществом необоснованной налоговой выгоды (установив обстоятельства, отличные от тех, которые были отражены в акте налоговой проверки). Суд, установив, что с положенными в основу решения вышестоящего налогового органа доказательствами (материалами встречных проверок контрагентов) налогоплательщик не был ознакомлен, пришел к выводу о лишении налогоплательщика возможности представлять свои возражения относительно вменяемого нарушения, что является безусловным основанием для признания незаконным решения налогового органа в редакции решения управления, учитывая, что обстоятельства, которые были изложены управлением в качестве основания получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, не были отражены налоговым органом ни в акте проверки, ни в принятом по ее результатам решении.

Таким образом, анализ теоретических позиций и судебной практики еще раз показал, что налогоплательщику необходимо предоставить гарантию реализации его права на обжалование актов налоговых органов в административном порядке путем предоставления ему права участвовать при рассмотрении его жалобы вышестоящим налоговым органом. На наш взгляд, такое процедурное отстранение лица, непосредственно заинтересованного в итогах рассмотрения спора, не согласуется с целями рассматриваемой процедуры, в процессе рассмотрения жалобы не учитываются доводы и пояснения налогоплательщика относительно предмета жалобы. Представляется, что именно через взаимодействие налогоплательщика и налогового органа обжалование решений в административном порядке действительно может стать эффективным инструментом досудебного урегулирования споров. В итоге, такой порядок, призванный урегулировать спор, сводится к формальной процедуре утверждения вышестоящим налоговым органом решения территориальной инспекции. В то же время, стоит отметить, что закрепление процессуального права налогоплательщика участвовать в рассмотрении его жалобы замедлит процесс вынесения решения и сделает невозможным применение оперативного реагирования, однако динамизм в разрешении спора является одной из позитивных черт административного порядка его разрешения. Тем не менее в условиях действующего правового регулирования представляется необходимым закрепить возможность участия налогоплательщика в рассмотрении его жалобы, поскольку это поможет снизить риск потенциального конфликта.

Также необходимо отметить, что Федеральным законом в текст Налогового кодекса были внесены изменения, в соответствии с которыми п. 2 ст. 140 НК РФ был дополнен. Таким образом, в действующей редакции НК РФ налогоплательщик имеет право принимать участие в рассмотрении налоговой жалобы вышестоящим налоговым органом в случае, если в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или на решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения противоречий между сведениями, содержащимися в представленных нижестоящим налоговым органом материалах, либо несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в материалах нижестоящего налогового органа. В таком случае Руководитель (заместитель руководителя) вышестоящего налогового органа обязан известить лицо, подавшее жалобу (апелляционную жалобу), о времени и месте рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы).

Далее необходимо отметить, что нормативное регулирование института административного обжалования, предусмотренное Налоговым кодексом РФ является фрагментарным, что также снижает уровень гарантий реализации субъективного права на обжалование налогоплательщика и приводит к выводу о формальности данного института. Так, отсутствие регулирования процедурных моментов (процессуальное оформление начала (окончания) производства по рассмотрению жалобы; процессуальные права и обязанности заявителя и налоговых органов в ходе осуществления досудебного производства; основания и последствия оставления жалобы без рассмотрения; требования к форме и содержанию жалобы (были введены в текст НК РФ в 2013 г.[[39]](#footnote-39)); и т.д.) долгое время восполнялось изданными Регламентами ФНС России[[40]](#footnote-40), которые имели пометку для служебного пользования, что делало невозможным ознакомление с их текстом налогоплательщика. Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (далее – ВАС РФ) в Решении от 27 января 2010 г. № ВАС-15316/09[[41]](#footnote-41) правомерно указал, что применение пометки «ДСП» ограничивает без законных к тому оснований осведомленность налогоплательщика в отношении порядка рассмотрения жалобы при обращении в вышестоящий налоговый орган. ВАС РФ также признал данный Приказ в части отнесения его к служебной информации ограниченного распространения не соответствующим Постановлению Правительства Российской Федерации от 3 ноября 1994 г. N 1233[[42]](#footnote-42). Необходимо отметить, что факт наличия неопубликованного регламента в отсутствии необходимого регулирования в НК РФ, законодательного запрета участия налогоплательщика в рассмотрении поданной им жалобы приводит к выводу о том, что целью использования механизма обязательного досудебного обжалования для налогового органа как властного централизованного субъекта правоотношений является не справедливое разрешение конфликта на основании принципов объективности и беспристрастности, а исправление собственных ошибок «внутри системы», и тем самым сохранение «чести мундира», а также удовлетворение прежде всего фискальных интересов государства[[43]](#footnote-43).

В правоприменительной практике проблема субординационных связей внутри системы налоговых органов уже стала себя проявлять. Однако стоит отметить, что выявление ее в российских масштабах достаточно затруднительно, поскольку в текстах судебных решений, как правило, подобные аспекты административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов не отражаются.

Как отмечает С. А. Сосновский, первая проблема, которую удалось выявить в практической деятельности, заключается в участии должностных лиц Управлений ФНС России по субъектам РФ в рассмотрении материалов проверок нижестоящими решениями.[[44]](#footnote-44) Это означает, что формально решение по материалам проверки принимает и выносит налоговый орган, проводивший проверку, однако для налогоплательщика остается тайной вопрос участия в рассмотрении представителей вышестоящего налогового органа. Безусловно, есть основания полагать, что в момент подобного участия так или иначе происходит согласование правовых позиций, а учитывая тот факт, что вышестоящий налоговый орган наделен контрольными полномочиями по отношению к нижестоящему, независимость последнего вызывает обоснованные сомнения.

 Анализ действующего налогового законодательства привел к выводу об отсутствии норм, запрещающих участие вышестоящих налоговых органов в рассмотрении материалов проверок нижестоящими. Таким образом перед нами встает вопрос о характеристики этого правового явления. Является ли это пробелом в действующем законодательстве или квалифицированным умолчание законодателя? С точки зрения осуществления контрольных полномочий и построения системы налоговых органов, как единой и централизованной, можно прийти к выводу о том, что перед нами квалифицированное умолчание. Однако с точки зрения построения административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов такая ситуация представляется недопустимой, поскольку влечет за собой нарушение всех принципов ее осуществления. Проблема усугубляется тем, что налогоплательщик не может присутствовать ни в момент вынесения решения по материалам проверки, ни в момент последующего обжалования в вышестоящем налоговом органе, таким образом, нарушается принцип открытости административно-юрисдикционной деятельности, что, безусловно, снижает уровень доверия налогоплательщика к существующему порядку обжалования. Более того, естественно, участие представителя вышестоящего налогового органа не фиксируется документально, соответственно, механизм, который бы позволил обеспечить прозрачность, хотя бы в рамках последующего судебного контроля за действиями органов государственной власти, также не существует.

В правоприменительной практике присутствие представителя УФНС РФ по субъекту при рассмотрении материалов проверки стало одним из оснований апелляционной жалобы, поданной налогоплательщиком в УФНС РФ по субъекту[[45]](#footnote-45). Так, заявитель указал, что обжалуемое решение нарушает процедуру рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, так как обжалуемое решение принято с учетом мнения УФНС России по субъекту РФ, что противоречит Закону РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», Положению о Федеральной налоговой службе Российской Федерации, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506, письму ФНС России от 26.12.2013 № СА-4-9/23437, пункту 1 статьи 101 НК РФ.

Однако позиция УФНС России по субъекту состояла в следующем: во-первых, факт участия представителя УФНС России по субъекту не отражен в протоколе; во-вторых, факт присутствия представителя УФНС России по субъекту не нарушает указанных норм, поскольку в соответствии со ст. 30 НК РФ налоговые органы Российской Федерации составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы, таким образом, Федеральная налоговая служба является единой структурой.

С позицией налогового органа можно согласиться только в том случае, если мы рассматриваем вынесение решения по результатам проверки исключительно как административно-юрисдикционную деятельность налоговых органов по привлечению налогоплательщиков к ответственности. Однако с такой правовой позицией категорически нельзя согласиться в том случае, если частью административно-юрисдикционной деятельности вышестоящего налогового органа является рассмотрение жалоб на деятельность нижестоящего, то есть при реализации модели обязательного досудебного обжалования в вышестоящем налоговом органе через нижестоящий. Как уже неоднократно отмечалось выше, нарушаются базовые принципы административного обжалования: принцип объективности, принцип независимости нижестоящего органа от позиции вышестоящего, принцип «никто не может быть судьей в собственном деле», что приводит к тому, что обжалование в вышестоящем органе (в управлении ФНС РФ по субъекту) становится лишь обязательным этапом для последующего обжалования в судебном порядке и не достигает правового эффекта разрешения спора в административном порядке.

Далее ФНС России отметило, что налогоплательщик не может подтвердить и документально обосновать оказание влияние УФНС на ИФНС, а отражение в тексте решения, что оно было принято с учетом мнения представителя УФНС не более, чем ошибка в тексте, на самом деле решение по материалам проверки принималось единолично руководителем налогового органа, рассматривающего материалы проверки. Эта позиция УФНС выводит нас на следующую проблему, которая возникает в правоприменительной деятельности. Так, С. А. Сосновский справедливо задается вопросом о том, могут ли налоговые органы «делать бывшее небывшим» и приводит в пример ситуацию, сложившуюся в практической деятельности: налоговая инспекция при проведении проверки дважды ее приостановила, запрашивая документы у одного и того же контрагента, что является прямым нарушением п. 9 ст. 89 НК РФ. Налогоплательщик подал жалобу в вышестоящий налоговый орган, однако получил два ответа, в соответствии с первым вышестоящая налоговая инспекция сообщает налогоплательщику о том, что в порядке контроля за нижестоящим налоговым органом было выявлено, что первое решение о приостановлении не соответствует закону, а в действительности проверка была приостановлена с целью проверки документов у иного контрагента.

 Таким образом, поскольку первый ответ был получен не в связи с жалобой налогоплательщика, ситуация искусственно сконструирована так, что нарушения п. 9 ст. 89 НК РФ в принципе не было, несмотря на то, что в объективной действительности оно имело место. Мы сталкиваемся с ситуацией недобросовестного поведения налогового органа при отсутствии каких-либо механизмов контроля и надлежащего реагирования на допущенные нарушения.

В настоящее время неоднократно в текстах жалоб налогоплательщиков, подаваемых в ФНС РФ на решения УФНС России[[46]](#footnote-46), мы видим требование налогоплательщика принять дисциплинарные меры к сотрудникам инспекции. Как правило, такие требования мы видим в том случае, когда нарушения налоговых органов очевидны, однако и нижестоящий, и вышестоящий налоговый орган занимают одну и ту же правовую позицию. Стоит отметить, что в американской модели обжалования, которая будет рассмотрена в следующей главе, существует строгая дисциплинарная ответственность за подобные должностные правонарушения. Российская же модель не предполагает ни суровых мер ответственности за совершенное правонарушение, ни возможных механизмов контроля, при этом воплощая модель обязательного досудебного обжалования актов и действий (бездействия) налоговых органов в рамках деятельности единого централизованного органа – ФНС России. Более того, ФНС России в решении от 9 июня 2016 г. №CA-3-9/2608@ указало, что порядок применения мер воздействия в отношении должностных лиц налоговых органов за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на них должностных обязанностей установлен Федеральным законом от 27.07.2004 N 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации», который не предусматривает обязанности информирования третьих лиц о применении мер воздействия в отношении должностных лиц.

Анализ жалоб налогоплательщиков за 2015-2017 гг. на акты и действия территориальных налоговых инспекций и на акты и действия Управлений Федеральной налоговой службы России показал, что на уровне аппарата ФНС РФ значительная часть жалоб удовлетворяется. Это вызвано тем, что правовая позиция нижестоящего органа и вышестоящего, куда налогоплательщики подавали апелляционные жалобы, была идентична. Так, в одном из решении ФНС РФ отмечается[[47]](#footnote-47), что, как территориальная налоговая инспекция, так и Управление ФНС РФ по субъекту проигнорировали позицию ФНС России, размещенную на официальном сайте ФНС РФ в разделе «Разъяснения ФНС, обязательные для применения налоговыми органами», что говорит нам, в том числе, и о соответствующем уровне квалификации кадров налоговых органов на уровне субъектов Российской Федерации.

Как было отмечено в первом параграфе первой главы, на современном этапе общественного и политического развития следует рассматривать отрасль налогового права не только в контексте принуждения. Необходимо законодательно закрепить правовые гарантии реализации субъективных прав налогоплательщика, обеспечивающие справедливый баланс интересов между государством и гражданами или их объединениями в сфере публичного управления финансами. Одним из механизмов реализации такого баланса является налогово-правовой спор, который необходимо рассматривать, прежде всего, как правовое средство защиты прав и законных интересов граждан от злоупотребления со стороны органов публичной власти. Как писал Д. М. Чечот, сущность административного спора состоит в том, что между гражданином (организацией) и административным (налоговым) органом существует разногласие относительно применения нормы права, определяющей поведение, права и обязанности участников административно-правового отношения.[[48]](#footnote-48) Анализ жалоб, которые поступают как в порядке апелляционного обжалования, так и в общем порядке в вышестоящий налоговый орган, показал, что в основе жалоб налогоплательщиков лежит разногласие по поводу применения материальных или процессуальных норм к тем или иным юридическим фактам. В связи с чем возникают обоснованные сомнения в допустимости разрешения разногласий одной из сторон налогового правоотношения.

Сложившаяся ситуация противоречит самой сути разрешения конфликта административно-юрисдикционным способом, который предполагает разрешение правового спора на основе принципов объективности и беспристрастности, и целью которого является восстановление нарушенных прав налогоплательщика на стадии досудебного обжалования.

**Глава 3. Пути решения проблем соотношения субординации в системе налоговых органов и обязательного досудебного обжалования актов налоговых органов в Российской Федерации и в иных странах**

В связи с появлением в 2006 г. Концепции развития налогового аудита, утвержденной Распоряжением ФНС России 1 сентября 2006 г. №130@, в системе налоговых органов (включая центральный аппарат Федеральной налоговой службы) стали создаваться специализированные подразделения налогового аудита, в задачи которых входит объективная проверка обоснованности жалоб на результаты налоговых проверок и урегулирование налоговых споров до суда, а также осуществление ведомственного контроля. В Приказе ФНС России от 13 февраля 2013 N ММВ-7-9/78@ отмечается, что деятельность подразделений налогового аудита способствует оперативному реагированию на нарушения, выявленные при рассмотрении жалоб и повышению качества администрирования. Результатом деятельности является снижение количества жалоб в среднем на 10 процентов ежегодно.[[49]](#footnote-49) Е. В. Суворова – начальник Управления досудебного аудита ФНС России также отмечает, что с 2007 по 2012 гг. количество споров уменьшилось вполовину.[[50]](#footnote-50)

В соответствии с Концепцией под внутриведомственным налоговым аудитом понимается независимое экспертное рассмотрение специально уполномоченным специалистом налогового органа заявленных возражений (разногласий) по акту налогового контроля, заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие налоговых органов; заявлений и жалоб физических и юридических лиц на акты ненормативного характера налоговых органов. Анализ этого определения приводит нас к выводу о том, что деятельность по контролю за действиями налогового органа возложена на сотрудников контролируемого налогового органа. Далее отмечается, что эта деятельность будет осуществляться в подразделениях налогового аудита (в Управлениях на базе ФНС России, в отделах или группах налогового аудита в иных структурных подразделениях ФНС России), которые выведены в отдельный функциональный блок, однако остаются в системе ведомственного подчинения. Подразделения налогового аудита обеспечивают разрешение споров в рамках двух основных стадий: на стадии рассмотрения возражений (разногласий) по материалам налоговой проверки (от момента вручения акта по результатам мероприятий налогового контроля до вынесения решения и на стадии рассмотрения жалоб на действия (бездействие) налоговых органов (должностных лиц), а также на ведомственные акты ненормативного характера. Таким образом, подразделения налогового аудита могут быть рассмотрены в двух аспектах: как механизм досудебного урегулирования налоговых споров и как механизм осуществления контроля качества реализации полномочий налоговыми органами, реализуемый в рамках ведомственного разбирательства. Но, если осуществление контрольных функций в отношении деятельности налоговых органов соответствующего уровня в рамках существующей модели следует признать допустимым и потенциально эффективным, то рассматривать налоговый аудит как эффективный механизм досудебного урегулирования налоговых споров не представляется возможным. Во-первых, как было отмечено ранее, подразделения налогового аудита остаются в системе ведомственной подчиненности на базе структурных подразделений ФНС России, что не позволяет нам сделать вывод о надлежащей реализации принципов независимости и объективности в их деятельности по составлению заключений на жалобы налогоплательщиков. По итогам своей деятельности налоговые аудиторы выдают заключение, предназначенное исключительно для внутреннего пользования, которое имеет под собой цель обеспечить руководителя налогового органа, рассматривающего материалы проверки, независимым мнением для вынесения законного и обоснованного решения. То есть, заключение, выдаваемое налоговым аудитором руководителю налогового органа, не является для него обязательным, носит рекомендательный характер. Это приводит нас к выводу о том, что преимущественной целью налогового аудита остается внутриведомственный контроль, а именно анализ деятельности сотрудников налоговых органов с точки зрения законности и обоснованности принимаемых решений, осуществление мониторинга судебной практики, выявление нестыковок ведомственных разъяснений. Безусловно, деятельность, осуществляемая в рамках налогового аудита, в конечном итоге способствует повышению качества работы налоговых органов, косвенно приводит к более высоким стандартам соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков, однако не является гарантией независимого и объективного рассмотрения жалоб налогоплательщиков на акты и действия (бездействие) налоговых органов.

Таким образом, несмотря на высокие показатели эффективности деятельности отделов налогового аудита в отчетах ФНС РФ[[51]](#footnote-51), признать факт достижения цели разрешения проблемы субординации в системе налоговых органов не представляется возможным.

Далее, одним из способов разрешения налоговых конфликтов является процедура медиации. Однако в Федеральном законе «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника» №193-ФЗ[[52]](#footnote-52) содержится императивная норма, ограничивающая применение медиации в том случае, если спор затрагивает публичные интересы. Следовательно, можно сделать однозначный вывод о том, что прийти к разрешению налогово-правового конфликта путем медиации в настоящее время не представляется возможным. Вероятнее всего за этим стоит знаменитая формула «о налогах не договариваются», поскольку разрешение конфликта в процессе ведения переговоров с участием посредника имеет своей целью достижение компромисса, что неизбежно приведет к заключению соглашения об уплате налогов. Однако в последнее время появляются другие точки зрения по этому вопросу. Так, во-первых, мировое соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом было утверждено Президиумом ВАС РФ[[53]](#footnote-53) со ссылкой на ст. 138 АПК РФ.[[54]](#footnote-54) Далее в Кодексе административного судопроизводства РФ (далее КАС РФ)[[55]](#footnote-55) в российском законодательстве появилась норма, в соответствии с которой в спорах публичного характера допускается заключение мирового соглашения. Но мировое соглашение также предполагает достижение компромисса между противоборствующими сторонами, но не выяснение объективной истины по делу, поскольку мировое соглашение может как подтверждать допроцессуальный фактический состав, так и отрицать его. Следовательно, вопрос о действии формулы «о налогах не договариваются» становится с каждым днем актуальнее, поскольку как известно в процессе можно договориться о том, о чем можно договориться до и вне процесса, следовательно, если мы признаем допустимость заключения мирового соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом в суде, значит мы должны допустить и такое соглашение, достигнутое в процессе медиации. Как отмечает Е. В. Шереденко[[56]](#footnote-56) в статье «Медиация в налоговом споре: опыт зарубежных стран», на конференции «Медиация – инвестиция в будущее» в 2011 г. в Москве глава ФНС РФ М. Мишустин сообщил, что налоговое ведомство не исключает возможности проведения эксперимента по использованию медиации в области налоговых споров на примере крупнейших налогоплательщиков, а также применения медиативных подходов при организации работы с налогоплательщиками и при досудебном разрешении налоговых споров.

Необходимо отметить, что исторически медиация для разрешения налоговых споров стала использоваться в США в 70-е гг. XX века. Процедура медиации в США отличается двумя особенностями. Во-первых, необходимо отсутствие признаков уголовно-наказуемого деяния в виде уклонения от уплаты налога. Во-вторых, медиатор должен быть назначен государством. Как отметил Джей Фолберг, правительство использует отчасти «медиацию», чтобы стороны могли договориться в тех случаях, когда возникают разногласия по поводу причитающейся суммы налогов на основе расхождениях взглядов на фактическую информацию или на толкование налогового законодательства.[[57]](#footnote-57)

В Великобритании процедура медиации в налоговом праве не получила такой урегулированности, как в США. В зависимости от стадии налогового производства медиаторами могут быть и представители налогоплательщика, и представители налогового органа, и судьи административных трибуналов.[[58]](#footnote-58)

Наибольшее развитие процедура медиации получила свое развитие в Нидерландах. С 2005 г. в стране допускается альтернативное разрешение налоговых споров с помощью медиации с сохранением возможности последующего судебного разбирательства. По окончании процедуры медиации составляется протокол-соглашение, в котором указывается по каким вопросам стороны достигли соглашения, а какие вопросы будут рассматриваться в суде.[[59]](#footnote-59)

Таким образом, мы видим, что отдельные процедуры медиации используются во многих развитых правопорядках, однако многие государства отказываются от использования этого института. Представляется, что российский правопорядок не готов к появлению института медиации для разрешения налоговых споров, поскольку налоговое право является публичной отраслью с императивными методом регулирования, следовательно разрешение конфликта путем достижения договоренности предметом которой является объем налоговой обязанности налогоплательщика представляется трудно допустимой. Более того, санкции в налоговом законодательстве за неисполнение налоговой обязанности сконструированы как процент от основной суммы задолженности, что приведет к определению путем соглашения с налоговыми органами не только объема налоговой обязанности, но и объема публичной ответственности за допущенное налоговое правонарушение. Однако с точки зрения проблемы соотношения субординации, разрешения налогового конфликта с участием государственного независимого медиатора, как это происходит в США, представляется допустимой мерой, направленной на снятие потенциального конфликта внутри системы налоговых органов и на достижение налогового компромисса на началах объективности и беспристрастности при условии осуществления надлежащей разработанности правового института медиации с учетом особенностей российской правовой системы.

В зарубежной практике встречаются различные модели досудебного разрешения налогово-правовых споров. В самом общем виде организационно-правовые модели можно разделить на модель административного обжалования, в соответствии с которой обжалование происходит в системе налоговых органов в соответствующем государстве и квазисудебную в рамках которой обжалование происходит также в органах исполнительной власти, но не входящих в систему функциональной подчиненности, что приближает эту модель обжалования к судебной.

Так, наиболее ярким представителем организационно-правовой модели рассмотрения споров в квазисудебных органах является Великобритания. В Великобритании в первой инстанции налоговые споры разрешают независимые трибуналы, на которые ложится основная нагрузка по рассмотрению налоговых споров, они как бы заменяют собой низовые суды общей юрисдикции. Процедура рассмотрения дел в трибуналах по сравнению с судами менее формализована, широко используются механизмы переговорного процесса для наиболее быстрого урегулирования спорных вопросов, что позволяет равномерно распределять бремя рассмотрения споров в различных государственных институтах, повышая эффективность их функционирования.[[60]](#footnote-60) В. В. Сажина характеризует правовой статус административных трибуналов в Великобритании как учрежденный парламентом механизм осуществления квазисудебной деятельности, т.е. не как часть активной администрации и не как звено в системе общего права.[[61]](#footnote-61)В случае несогласия налогоплательщика с действиями, решениями или выводами налогового органа он имеет право обратиться в региональные управления, отделения, налоговые конторы. Отделения на местах возглавляются районными налоговыми инспекторами, которые являются первичным звеном по рассмотрению различных жалоб, подаваемых налогоплательщиками. Если переговоры с налоговым инспектором не привели к урегулированию спорных правоотношений, то налогоплательщик имеет право обратиться в Налоговый Трибунал, а именно в налоговую палату Трибунала первого уровня, которая рассматривает споры и обращения физических лиц, организаций, многонациональных компаний по вопросам прямого и косвенного налогообложения. Налоговая палата независима от Королевского управления государственных налогов, сборов и таможенных пошлин (НМ Revenue & Customs, далее - HMRC).

Необходимо отметить, что трибуналы, рассматривающие налоговые споры, входят в систему исполнительной власти, однако по своей сути осуществляют судебную деятельность. Пользуясь терминологией административного процесса, рассмотрение правового конфликта между налогоплательщиком и налоговым органом в Великобритании вероятнее всего следует отнести к сфере административной юстиции, поскольку несмотря на то, что формально трибуналы являются звеном исполнительной власти, в реальности они занимают некое промежуточное положение между администрацией и судебной системой. Преимуществом этой модели является оперативность рассмотрения дела, независимость и объективность рассмотрения конфликта судьями трибунала. Поскольку процедура носит характер квазисудебной, то в процессе рассмотрения могут быть привлечены эксперты, бухгалтеры, свидетели. Эксперты и бухгалтеры входят в штат трибуналов. [[62]](#footnote-62) Решение трибунала может быть обжаловано в Высокий Суд, то есть в Великобритании реализована последовательная модель обжалования, и несмотря на то, что трибуналы носят квазисудебный характер, возможность судебного контроля за деятельностью исполнительного органа власти у налогоплательщика остается.

Таким образом, в Великобритании реализована модель административного обжалования в квазисудебном органе, который входит в систему исполнительной власти, однако не находится в ведомственном или функциональном подчинении с налоговым органом, который непосредственно выносит обжалуемое решение.

Далее рассмотрим модель досудебного обжалования в США. Необходимо отметить, что в США также существует дискуссия по поводу отнесения деятельности налоговых органов по досудебному порядку урегулирования налоговых споров к административной юстиции. В американской правовой доктрине также существует узкий и широкий подход к определению понятия административная юстиция, однако, как пишет А. В. Белоусов, в отличие от российской правовой доктрины, где эта дискуссия имеет исключительно теоретический характер, в США данная неопределенность имеет практическое значение, поскольку, если рассматривать деятельность налоговых органов как квазисудебную, то необходимо применять к ней ряд формализованных требований, воплощенных в Федеральном законе об административном процессе, игнорирование которых является основанием для отмены актов регулирования, принимаемых в рамках этой деятельности[[63]](#footnote-63). Судебная практика позволяет отнести административную комиссию Службы внутренних доходов (далее: IRS – прим. авт.), разбирающую налоговые споры в рамках административной процедуры, к органам, подпадающим под действие указанного закона[[64]](#footnote-64). Следовательно в США рассмотрение налогового спора в административном порядке относят к административной юстиции.

В IRS действует Подразделение по вопросам обжалования (Appeals Division), которое уполномочено разрешать споры, основывающиеся на «риске судебного разбирательства» (hazard of litigation). Его деятельность направлена на конструктивное рассмотрение и разрешение жалоб налогоплательщиков. Подразделение формально входит в IRS, однако на практике имеет раздельную линию подчиненности и не зависит от IRS[[65]](#footnote-65). А. В. Белоусов характеризует его как своеобразный внутренний надзорный орган, рассматривающий обращения налогоплательщиков и обслуживающий основную массу налоговых споров, разрешаемых в рамках административной процедуры, т.е. являющийся с точки зрения американской доктрины специализированным органом административной юстиции[[66]](#footnote-66).

Следует отметить, что модель досудебного урегулирования не является обязательной, налогоплательщик вправе обжаловать акты налоговых органов сразу в суд, однако в таком случае возмещаемые судебные издержки подлежат существенному уменьшению, поскольку налогоплательщик не пользовался средствами административной защиты.

Результатом административного обжалования является соглашение об урегулировании спорных вопросов, что принципиально отличает российскую модель обжалования и модель обжалования США. В рамках американской административной процедуры стороны приходят именно к соглашению, это может быть мировое соглашение, соглашение об отступном, то есть налогоплательщик и административная комиссия достигают компромисс по вопросу объема налоговой обязанности налогоплательщика. Вероятно, именно потенциальная возможность достижения компромисса является ключевым фактором того, что разрешение спора на этапе административного обжалования становится окончательным.

Также следует отметить, что американская модель досудебного урегулирования налоговых конфликтов предполагает достаточно суровую ответственность за должностные правонарушения в налоговой сфере. [[67]](#footnote-67)

Таким образом, мы рассмотрели основные характеристики модели досудебного урегулирования налоговых конфликтов в США, главным достоинством которой является нормативное обеспечение беспристрастности и объективности рассмотрения жалоб налогоплательщиков, что достигается путем введения ответственности за должностные преступления, выведением административной службы из ведомственной и функциональной подчиненности Службы внутренних доходов, и наличием специального федерального закона, регулирующего деятельность административных органов в сфере административной юстиции. Также следует отметить, принципиально иной подход к разрешению налогово-правового конфликта, поскольку в США налогоплательщик и налоговые органы преследуют единый интерес, который заключается в достижении компромисса путем возможных уступок с обеих сторон, в отличие от российской правовой действительности, в рамках которой налоговый орган и налогоплательщик находятся «по разные стороны баррикад». Безусловно, был произведен анализ двух различных правовых систем, и американская правовая система не предполагает четкого разделения на публичные и частно-правовые отрасли, что делает возможным такое построение правоотношений между властным субъектом с одной стороны и подчиненным субъектом, с другой.

Таким образом, в США реализована организационно-правовая модель административного обжалования, в соответствии с которой обжалование решений налогового органа происходит в специальном административно-юрисдикционном органе, который не находится в системе функциональной подчиненности с налоговым органом, который выносил обжалуемое решение.

Далее рассмотрим немецкую модель обжалования, которая по аналогии с российской является обязательным досудебным этапом урегулирования налогово-правового спора. Итак, жалоба подается налогоплательщиком в тот налоговый орган, который вынес обжалуемое решение. Однако налоговый орган принимает решение после того, как разные отделы налоговой инспекции проводят исследование обжалуемого решения. Если отдел, принявший обжалуемое решение, придет к выводу о том, что налогоплательщик прав, то обжалуемое решение отменяется, а жалоба налогоплательщика подлежит удовлетворению. Если отдел, принявший первоначальное решение, не согласен с доводами налогоплательщика, то он не может принять отрицательное для налогоплательщика решение и направляет жалобу в отдел этого же налогового органа, который занимается исключительно вопросами обжалования индивидуальных налоговых актов.[[68]](#footnote-68)Отдел обжалования выполняет вторую степень самоконтроля, проводит обсуждение жалобы с налогоплательщиком в устной и письменной форме, после чего выносит решение об отказе или об удовлетворении жалобы налогоплательщика. В течении одного месяца налогоплательщик вправе обжаловать это решение в судебном порядке.

Таким образом, в германском правопорядке, также как и в российском, реализована модель административного обжалования решений налогового органа в вышестоящем налоговом органе путем подачи жалобы в нижестоящий с сохранением последующего судебного обжалования в специализированных финансовых судах. Из позитивных черт рассмотренной модели, на наш взгляд, можно выделить правомочие налогового органа, вынесшего обжалуемое решение, исправить собственные ошибки самостоятельно, при отсутствии возможности оставить решение без изменения, поскольку такое решение должен принимать специализированный отдел по рассмотрению жалоб.

На сегодняшний день в российской правовой науке активно обсуждается вопрос об изменении существующего порядка обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) его должностных лиц. Так, И. В. Панова предложила создать федеральную административную службу, которая занималась бы разрешением споров, вытекающих из публично-правовых отношений, в досудебном порядке. Задачами административной (внесудебной и досудебной) процедуры рассмотрения административных дел должны являться:

- создание эффективного (объективного, бесплатного, оперативного) механизма защиты прав и законных интересов невластного субъекта с сокращением затрат;

- повышение авторитета исполнительных органов публичной власти, профессионализма и оперативности при рассмотрении административных дел (понижение уровня бюрократии и коррупции);

- разгрузка судов и освобождение от несвойственных им функций административно-юрисдикционного органа;

- создание правовой базы для административной процедуры внесудебного и досудебного рассмотрения административных дел.[[69]](#footnote-69)

Данное предложение представляется логичным и обоснованным. Как уже отмечалось в настоящей работе, разрешение административных споров в административном порядке (и налоговых споров, в том числе, как их разновидности) обладает рядом преимуществ, в числе которых можно выделить вынесение решения в более быстрые сроки, отсутствие необходимости уплачивать государственную пошлину. Также, стоит отметить, что разрешение административно-правового спора является предметом административно-юрисдикционной деятельности органов государственной власти, и в идеальной правовой действительности они должны разрешаться именно на административном этапе обжалования, а судебный порядок должен использоваться в целях осуществления контроля за деятельностью государственных органов исполнительной власти. Как было отмечено выше, функции активного управления и административно-юрисдикционные функции не должны быть сосредоточены в государственном органе, представляющем собой единую систему, связанную функциональной подчиненностью. Предложенная И. В. Пановой модель административного обжалования позволит обеспечить большими гарантиями реализацию субъективного права налогоплательщика на обжалование, а также позволит сохранить положительные стороны института административного обжалования (скорость разбирательства и его бесплатность). Более того, выведение административной службы из системы ФНС РФ позволило бы снять проблему соотношения субординации при обязательном досудебном порядке обжалования, поскольку отсутствие функциональной подчиненности позволит обеспечить свободное от ведомственного предубеждения рассмотрение жалобы налогоплательщика.

Итак, рассмотрение организационно-правовых моделей административного обжалования решений налоговых органов в Российской Федерации и в зарубежных странах позволило выделить следующие подходы.

 Во-первых, используется механизм создания специальных подразделений налогового аудита в Российской Федерации. Как было отмечено выше, использование данной модели не позволяет снять проблему соотношения субординации при рассмотрении жалобы налогоплательщика, поскольку подразделение налогового аудита представляет собой составную часть единой Федеральной налоговой службы Российской Федерации, что сохраняет высокий уровень возможности конфликта между принципами объективного и независимого рассмотрения жалобы и стремлением сохранить репутацию государственного органа.

Во-вторых, в зарубежных странах активно используется механизм медиации при разрешении конфликтов в налоговой сфере, что позволяет прийти к компромиссному решению в отношении объема налоговой обязанности налогоплательщика. Потенциальная возможность внедрения медиации как этапа разрешения правового конфликта в российской правовой системе была оценена выше.

В-третьих, в иных правовых порядках используется механизм создания независимых трибуналов, которые осуществляют рассмотрение жалобы, поданной налогоплательщиком, были отмечены очевидные плюсы такого квазисудебного порядка, в числе которых независимость и объективность, реализованные на законодательном уровне, возможность привлечения экспертов и свидетелей, что воплощает в процедуре рассмотрения, с одной стороны, преимущества судебного порядка, с другой, преимущества административного, поскольку формально трибуналы находятся в системе исполнительной власти, соответственно, сохраняется возможность осуществления судебного контроля.

В-четвертых, используется организационно-правовая модель рассмотрения жалобы в подразделениях налоговых органов, которые выведены из линии функциональной подчиненности, что обеспечивает независимое рассмотрение материалов жалобы и вынесение справедливого, обоснованного решения.

**Заключение**

Таким образом, в рамках исследования проблем соотношения субординации в системе налоговых органов при обязательном досудебном порядке обжалования нами было проанализировано понятие налоговой жалобы как предмета административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов и принципы административного обжалования, раскрыта проблема соотношения субординации в системе налоговых органов и рассмотрены зарубежные и российские возможные пути ее разрешения.

В работе была проанализирована действующая организационно-правовая модель административного обжалования, заключающаяся в подаче жалобы в вышестоящий налоговый орган через нижестоящий. Так, в процессе исследования мы пришли к выводу, что в действующей системе регулирования заложен конфликт между неотъемлемыми принципами объективного и справедливого рассмотрения административной жалобы и стремлением к сохранению собственной репутации единого централизованного органа – Федеральной налоговой службы Российской Федерации. Существующее подразделение налогового аудита, полномочиями которого является рассмотрение жалоб налогоплательщиков на акты нижестоящих налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц в связи с осуществлением налоговыми органами полномочий, по результатам рассмотрения которых выносится решение, подготовка по запросу Федеральной налоговой службы России заключений по жалобам, рассмотрение возражений (разногласий) налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) по актам повторных выездных налоговых проверок, назначенных и проведенных управлением ФНС России по субъекту РФ, по результатам, рассмотрения которых подготавливается экспертное заключение об обоснованности (необоснованности) доводов налогоплательщика, находится в системе функциональной подчиненности налоговых органов, следовательно, наличие специализированного подразделения не снимает вышепоставленную проблему. Анализ действующего законодательства показал фрагментарную урегулированность механизма административного обжалования, восполнение которого происходит за счет внутренних актов Федеральной налоговой службы, которые долгое время использовались в отсутствии возможности ознакомления с ними налогоплательщиком. Таким образом, необходимо отметить, что существующее правовое регулирование носит формальный характер, налоговые органы, представляя собой единую централизованную систему, как правило, связаны единой позицией и не свободны от ведомственного предубеждения.

В рамках исследования теоретических основ налоговой жалобы были выявлены предпосылки появления проблемы соотношения субординации при имеющейся модели обжалования. Во-первых, было обнаружено отсутствие надлежащей теоретической разработанности и нормативной урегулированности системы административного процесса, что выражается в отсутствии четкого разделения между понятиями административной юрисдикции и административной юстиции. Учитывая, что налоговая жалоба имеет в своей основе административно-правовой спор между налогоплательщиком и государством в лице налоговых органов, возникающий из экономических отношений, и является предметом административно-процессуальной деятельности органов государственной власти, для конструирования модели обжалования надлежащим образом, необходимо иметь хорошо разработанную теоретическую базу, поскольку налоговое обжалование должно укладываться в базовые теоретические принципы той стадии административного процесса, в рамках которой оно осуществляется.

Далее следует отметить, что в ст. 139 НК РФ понятие налоговой жалобы сформулировано через категорию обращения, что не подразумевает под собой материально-правовой аспект обжалования, а именно право на рассмотрение жалобы. Таким образом, в первой главе диссертационного исследования отмечена необходимость дополнить определение налоговой жалобу путем указания на то, что жалоба помимо обращения в соответствующий орган подразумевает под собой материально-правовое требование налогоплательщика о ее рассмотрении.

Анализ теоретических аспектов налогового обжалования также показал, что нормативное закрепление процессуального порядка досудебного обжалования предопределено четким и последовательным делением права, сложившегося исторически в российской правовой системе, на отрасли публичного и частного права, что удерживает законодателя в рамках строгого понимания допустимого предела дозволения при конструировании норм, регулирующих процесс обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) его должностных лиц. Вследствие наличия «генеральной схемы» построения институтов отрасли публичного права, которым и является отрасль налогового права, в российской правовой действительности представляется недопустимым использование медиации или мировых соглашений при разрешении налогово-правового конфликта. Отчасти этим обусловлено и построение взаимоотношений между налогоплательщиком и налоговым органом на началах противостояния, когда налогоплательщик преследует интерес в максимальном снижении налогового бремени, а налоговый орган в максимальном увеличении объема налоговой обязанности, что в конечном итоге в целом негативно складывается как на стороне налогоплательщика, так и на стороне государства, поскольку отсутствие возможности достижения компромисса автоматически переводит спор в судебный порядок, что влечет за собой издержки как со стороны налогоплательщика в виде оплаты государственных пошлин и юридических услуг, так и со стороны государства, поскольку нагрузка на суды как была, так и остается внушительных объемов.

Таким образом, мы приходим к выводу, что, возможно, необходимо отойти от советского наследия правопонимания и допустить интеграцию частно-правовых элементов во взаимоотношения между налогоплательщиком и государством в лице налоговых органов. Зарубежный опыт показывает, что в том случае, если налоговые органы и налогоплательщик преследуют единую цель в скорейшем разрешении налогово-правового спора и готовы прийти к компромиссному соглашению, то в конечном итоге это положительно сказывается на обеих сторонах правоотношений, что также наталкивает нас на вывод, что выстраивать систему взаимоотношений гражданин-государство необходимо не с позиции противоборствующих интересов, а с позиции взаимодействия и сотрудничества, в таком случае и налоговые органы будут стремиться не сохранить любой ценой «честь мундира» и собственные показатели, а выработать совместный путь разрешения правового спора.

Возвращаясь к действующей модели регулирования обязательного досудебного порядка налогового обжалования, можно выделить ее главный недостаток – отсутствие гарантий независимого и объективного рассмотрения жалобы налогоплательщика как на акты налоговых органов, так и на действия (бездействие) его должностных лиц. Анализ практики решения государственных органов по спорным ситуациям показал наличие высокого процента удовлетворения жалоб налогоплательщика только на этапе обжалования в ФНС. Это говорит нам о том, что как ИФНС, так и УФНС по субъекту зачастую занимают схожую правовую позицию. Были выявлены случаи абсолютного игнорирования со стороны нижестоящих инспекций и инспекций территориального уровня устоявшихся позиций судебной практики и официально-опубликованных позиций Федеральной налоговой службы, что говорит о соответствующей юридической квалификации как службы налогового аудита, так и руководителей налоговых органов, принимающих решение по материалам проверок и по результатам обжалования. Также были выявлены случаи принятия решений по материалам проверок с учетом мнения сотрудников вышестоящих налоговых инспекций.

Нам кажется очевидным, что даже малейшая вероятность согласования правовых позиций еще на этапе вынесения решений по материалам проверок уже лишает смысла процедуру обжалования, выхолащивая ее суть как объективного рассмотрения, и лишая налогоплательщика реализации конституционных гарантий его прав и законных интересов. Далее, нами были выявлены должностные правонарушения, которые заключались в корректировании действий нижестоящих налоговых органов путем реализации полномочий вышестоящими налоговыми органами, что не только не устраняло нарушения прав налогоплательщика, но и искусственно создавало их историческое отсутствие.

Также следует отметить, что существующая модель налогового обжалования, безусловно, достигает цель осуществления контроля вышестоящими налоговыми органами за деятельностью нижестоящих, поскольку все спорные вопросы как материального, так и процессуального характера анализируются в порядке досудебного налогового производства в службе налогового аудита вышестоящего налогового органа. Однако осуществление подобных контрольных и аналитических мероприятий должно осуществляться не за счет ущемления прав и гарантий налогоплательщика, который по определению во взаимоотношениях с органами государственной власти занимает более слабую сторону.

При указанных недостатках существующей модели мы приходим к выводу о необходимости ее модернизации. Представляется логичным и обоснованным осуществлять рассмотрение жалоб налогоплательщиков в органе, который будет функционально выведен из системы Федеральной налоговой службы и системы ведомственного подчинения в ней, и должностные лица которого будут осуществлять рассмотрение жалоб на началах объективности, независимости и беспристрастности. На наш взгляд, использовать модель создания органа, выведенного из системы ФНС с иной линией подчиненности, но формально в ней остающегося, как это продемонстрировано в американской модели обжалования, не представляется возможным. В российской правовой системе, в условиях реализации модели единого государственного органа, осуществляющего исполнительно-распорядительную деятельность в налоговой сфере, на данном этапе ее развития, сохраняется потенциальная возможность оказания давления на, хоть и выведенный из линейной подчиненности государственный орган, но тем не менее, находящийся в единой централизованной системе налоговых органов.

Следовательно, является логичным и обоснованным выведение административно-юрисдикционной деятельности по рассмотрению жалобы налогоплательщика на акты налоговых органов, принимаемых по результатам проверок или на действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов в самостоятельную, функционально неподчиненную административную службу. Такая организационно-правовая модель позволит обеспечить реализацию субъективного права налогоплательщика на предъявление жалобы и материально-правового требования ее рассмотрения в административном порядке на основе принципов объективности, независимости и беспристрастности. В тоже время это позволит сохранить такие преимущества административного обжалования, как скорость рассмотрения и бесплатность, а также позволит снизить нагрузку судов, тем более, как было отмечено выше, в конечном итоге необходимо прийти к максимальному количеству разрешения налогово-правовых споров на досудебном этапе, а деятельность судебных органов преимущественно осуществлять в рамках контроля за деятельностью органов исполнительной власти.

**Список использованной литературы**

**Нормативно-правовые акты и иные официальные документы**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 №146-ФЗ//Российская газета №148-149, 06.08.1998
2. Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 02.04.2014) «О налоговых органах Российской Федерации»//Ведомости СНД и ВС РСФСР, 11.04.1991, № 15, ст. 492
3. Федеральный закон от 27 июля 2006 № 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»// Рос. газ. 2006. 29 июля.
4. Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»// Российская газета, № 145, 05.07.2013
5. Приказ ФНС России от 26.03.2006 № САЭ-4-08/44дсп@# «Об утверждении Регламента 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» // URL: www.klerk.ru/doc/183146/ (дата обращения: 22.09.2011).
6. Постановление Правительства Российской Федерации от 03.11.1994 № 1233 «Об утверждении Положения о порядке обращения со служебной информацией ограниченного распространения в федеральных органах исполнительной власти» // СПС Консультант плюс.
7. Приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013 - 2018 годы»
8. Приказ Федеральной налоговой службы от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013-2018 годы»//СПС Консультант плюс
9. Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)»//Российская газета, № 168, 30.07.2010
10. Постановление ЦИК и СНК СССР от 11.04.1937 «Об отмене административного порядка и установлении судебного порядка изъятия имущества в покрытие недоимок по государственным и местным налогам, обязательному окладному страхованию, обязательным натуральным поставкам и штрафам с колхозов, кустарно-промысловых артелей и отдельных граждан» (утратило силу) // СЗ СССР. 1937. № 30. Ст. 120.(утратило силу)
11. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 №95-ФЗ//Российская газета №137, 27.07.2002
12. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ//Российская газета, №49, 11.03.2015
13. Решение ФНС России от 9 июня 2016 г. №CA-3-9/2608@//СПС Консультант плюс
14. Решение Управления ФНС <по субъекту Российской Федерации> от 13 апреля 2015 г.//СПС Консультант плюс
15. Решение ФНС России от 9 июня 2016 г. №CA-3-9/2608@//СПС Консультант плюсРешение ФНС России от 18 октября 2016 г. №C-A-4-9/19726@//СПС Консультант плюс

**Книги**

1. Финансовое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. М.: ООО «ТК «Велби», 2003.
2. Градовский А.Д. Закон и административное распоряжение по русскому праву // Сборник государственных знаний. Т. I. СПб., 1879.
3. Хаванова И.А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / под ред. И.И. Кучерова. М., 2013.

 Административное право России: курс лекций / К.С.Бельский и др.; под ред. Н.Ю. Хаманевой. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007.

 Загряцков М.Д. Административная юстиция и право жалобы. М., 1924. С. 84.

 Юсупов В.А. Теория административного нрава. М.: Юрид. лит., 1985. С. 3

 Коренев А.П. Кодификация советского административного права. М., Юридическая литература, 1970.

 Административное право / под ред. Ю. М. Козлова, Л. Л. Попова. – М., 2001.

 Галлиган Д., Полянский В.В., СтариловЮ.Н. Административное право: история развития и основные современные концепции. — М.: Юристъ, 2002. С.126-127

 Корф С.А. Административная юстиция в России. Книга 2. Очерк действующего законодательства. СПб.: Типография Тренке и Фюсно, 1910.

 Чечот Д.М. Административная юстиция: теоретические проблемы // Чечот Д.М. Избранные труды по гражданскому процессу. СПб., 2005. С. 301 - 436.

 Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США?А.В. Белоусов; Под ред. А.Н. Козырина . –Науч.изд.-М. :Юриспруденция, 2008.

**Статьи**

1. Алексеев С.С. Юридические конструкции – ключевое звено права (в порядке постановки проблемы) // Цивилистические записки. Межвузовский сборник научных трудов.- М.: Статут, 2001.
2. Ильин А.Ю. Федеральная налоговая служба в системе органов исполнительной власти // Финансовое право. - 2013. - №5.
3. Бондарь Н.С. Конституция, Конституционный Суд и налоговое право // Налоги (газета). 2006. №3.
4. Кузнеченкова В.Е. Право на обжалование в системе категорий налогового процесса // Финансовое право. 2004. №5
5. Карасева М.В. Конституционное право граждан СССР на обжалование. Воронеж, 1989.

 Демин А.А. Административное судопроизводство как вид процессуальных отношений. В сб.: Актуальные проблемы административного и административно-процессуального права: материалы международной научно-практической конференции/ под ред. В.Я. Кикотя. М., 2003.

 Мелехин А.В. Административное право Российской Федерации: курс лекций//СПС Консультант плюс. 2009. С. 150

 Бударина В. А. Административная жалоба как способ обеспечения прав граждан на благоприятную окружающую среду/ В. А. Бударина // Труды НИИ ВГУ. Серия: Геология. - Воронеж: Изд-во Воронеж, гос. ун-та, 2007.

 Панова И.В. Административный порядок рассмотрения дел// Вестник СГЮА. 2013. №6 (95)

 Борзунова О. А. Зарубежный опыт разрешения налоговых конфликтов //Налоговые споры. -2003. - Октябрь, № А. -

 Налоговые нарушения и судебная практика / Под ред. Н.А. Артемьева. М.: Изд-во Мосфинотдела, 1928.

 Паневина Е.В. Досудебное обжалование налогоплательщиками решений налоговых органов: с нового года - новая жизнь? // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. науч.-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2009. С. 54.

 Старых Ю.В. Проблема усмотрения в налоговом правоприменении // Налоги и право. 2006. N 7. С. 43.

 Суворова Е.В. Концептуальные изменения процедуры рассмотрения налоговых споров// Налоговед . - 2012. - №5.

 Панова И.В. Административное судопроизводство и процедура внесудебного, досудебного рассмотрения административных дел // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. 2012. № 5. С. 34.

 Сосновский С.А. Практические и теоретические проблемы досудебного обжалования актов, действий, решений налоговых органов//Петербургский юрист. 2016. №2.

1. Егоров А.Е. К вопросу об административном порядке разрешения налоговых споров в Соединенных Штатах Америки // Налоговед. 2008. № 7.
2. Колесниченко Т.В. Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок: Научно-практическое пособие // Юстицинформ. - 2012.
3. Воронов А.М., Аветисян К.Р. Вопросы теории административной юрисдикции в налоговой сфере // Финансовое право. - 2011. - №6.
4. Шередеко Е.В. Медиация в налоговом споре: опыт зарубежных стран//Финансовое право. №8. – научн.-практ. И информ.изд. –М. : Юрист, 2012.
5. Болтенко О.А. В налогообложении стран Евросоюза растет популярность постсоциалистических идей // Налоговед. 2009. № 6.
6. Вахитов Р.Р. Процедура разрешения налоговых споров в Нидерландах// Налоговед. 2005. № 10.
7. Янкевич С.В. правовое регулирование процедур обжалования решений Королевской налоговой и таможенной службы Великобритании// Реформы и Право №3 2014 с. 64-72
8. Разгильдеев А.В. Развитие досудебного порядка урегулирования налоговых споров // московский юрист. - 2013. - №2.
9. Ш. Рекцигель Обжалование налогового индивидуального акта в ФРГ// Налоговые споры. -М. : Статут, 2012.

**Диссертации и авторефераты диссертаций**

 Зеленцов А.Б. Теоретические основы правового спора: автореф. дис…док. юр. Наук. Специальность:12.00.01. Теория и история права и государства; История политических и правовых учений. Специальность 12.00.14. Административное право; Финансовое право; Информационное право/Науч.конс. Г.И. Муромцев. М. 2005. 42 с.

 Сажина В.В. Административная юстиция Великобритании: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1984.

 Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

**Материалы судебной практики**

1. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.12.2010 по делу № А05-2971/2010//СПС Консультант плюс
2. Определение Конституционного суда РФ от 07 ноября 2008 г. №1049-О-О//Собрание законодательства РФ, 06.04.2009, № 14, ст. 1772
3. Решение ВАС РФ от 27.01.2010 № ВАС-15316/09 «О признании недействующим приказа Федеральной налоговой службы «Об утверждении Регламента 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» от 24.03.2006 № САЭ-4-08/44дсп@ в части.»//СПС Консультант плюс
4. Постановление ФАС Поволжского округа от 11 февраля 2011 г. по делу № А55-8586/2010// СПС Консультант плюс
5. Постановление ФАС Московского округа от 20 мая 2011 г. № КА-А40/4395-11 по делу №А40-64949/10-112-297//СПС Консультант плюс
6. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 19 августа 2011 г. № Ф03-3624/2011 по делу №А04-360/2011//СПС Консультант плюс
7. Постановление ФАС Поволжского округа от 25 января 2010 г. по делу №А12-11274/2009// СПС Консультант плюс
8. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 1 апреля 2010 г. по делу № А37-2938/2009//СПС Консультант плюс
9. Постановление Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 г. № 4292/10//СПС Консультант плюс

 Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 08.08.2016 № Ф10-2563/2016№ А54-4161/2015/документ опубликован не был//СПС Консультант плюс

 Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 № 16370/11//СПС Консультант плюс

1. См.: Закон РФ от 21.03.1991 N 943-1 (ред. от 02.04.2014) «О налоговых органах Российской Федерации»//Ведомости СНД и ВС РСФСР, 11.04.1991, № 15, ст. 492 [↑](#footnote-ref-1)
2. См.: Определение Конституционного суда РФ от 07 ноября 2008 г. №1049-О-О//Собрание законодательства РФ, 06.04.2009, № 14, ст. 1772 [↑](#footnote-ref-2)
3. См.: Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 №146-ФЗ//Российская газета №148-149, 06.08.1998 [↑](#footnote-ref-3)
4. См.: Финансовое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. М.: ООО «ТК «Велби», 2003. С. 235. [↑](#footnote-ref-4)
5. См.: Алексеев С.С. Юридические конструкции – ключевое звено права (в порядке постановки проблемы) // Цивилистические записки. Межвузовский сборник научных трудов.- М.: Статут, 2001. С.12) [↑](#footnote-ref-5)
6. См.: Бондарь Н.С. Конституция, Конституционный Суд и налоговое право // Налоги (газета). 2006. №3. [↑](#footnote-ref-6)
7. См.: Градовский А.Д. Закон и административное распоряжение по русскому праву // Сборник государственных знаний. Т. I. СПб., 1879. С. 17. [↑](#footnote-ref-7)
8. См.: Загряцков М.Д. Административная юстиция и право жалобы. М., 1924. С. 59. [↑](#footnote-ref-8)
9. См.: Кузнеченкова В.Е. Право на обжалование в системе категорий налогового процесса // Финансовое право. 2004. №5; Карасева М.В. Конституционное право граждан СССР на обжалование. Воронеж, 1989. С. 20. [↑](#footnote-ref-9)
10. См.: Хаванова И.А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / под ред. И.И. Кучерова. М., 2013. [↑](#footnote-ref-10)
11. См.: Карасева М.В. Конституционное право граждан СССР на обжалование. Воронеж, 1989. С. 32. [↑](#footnote-ref-11)
12. См.: Демин А.А. Административное судопроизводство как вид процессуальных отношений. В сб.: Актуальные проблемы административного и административно-процессуального права: материалы международной научно-практической конференции/ под ред. В.Я. Кикотя. М., 2003. С. 160. [↑](#footnote-ref-12)
13. См.: Зеленцов А.Б. Теоретические основы правового спора: автореф. дис…док. юр. Наук. Специальность:12.00.01. Теория и история права и государства; История политических и правовых учений. Специальность 12.00.14. Административное право; Финансовое право; Информационное право/Науч.конс. Г.И. Муромцев. М. 2005. 42 с. [↑](#footnote-ref-13)
14. См.: Административное право России: курс лекций / К.С.Бельский и др.; под ред. Н.Ю. Хаманевой. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. С. 505-522. [↑](#footnote-ref-14)
15. См.: Загряцков М.Д. Административная юстиция и право жалобы. М., 1924. С. 84. [↑](#footnote-ref-15)
16. См.: Коренев А.П. Кодификация советского административного права. М., Юридическая литература, 1970. С. 67-68. [↑](#footnote-ref-16)
17. См.: Мелехин А.В. Административное право Российской Федерации: курс лекций//СПС Консультант плюс. 2009. С. 150 [↑](#footnote-ref-17)
18. См.: Юсупов В.А. Теория административного нрава. М.: Юрид. лит., 1985. С. 33 [↑](#footnote-ref-18)
19. См.: Бударина В. А. Административная жалоба как способ обеспечения прав граждан на благоприятную окружающую среду/ В. А. Бударина // Труды НИИ ВГУ. Серия: Геология. - Воронеж: Изд-во Воронеж, гос. ун-та, 2007. - Вып. 1. - С. 174-179  [↑](#footnote-ref-19)
20. См.: Административное право / под ред. Ю. М. Козлова, Л. Л. Попова. – М., 2001. – С. 389–390. [↑](#footnote-ref-20)
21. См.: Галлиган Д., Полянский В.В., СтариловЮ.Н. Административное право: история развития и основные современные концепции. — М.: Юристъ, 2002. С.126-127 [↑](#footnote-ref-21)
22. См.: Корф С.А. Административная юстиция в России. Кн. 2. С. 207. [↑](#footnote-ref-22)
23. См.: Панова И.В. Административный порядок рассмотрения дел// Вестник СГЮА. 2013. №6 (95) С.19-23. [↑](#footnote-ref-23)
24. См.: Борзунова О. А. Зарубежный опыт разрешения налоговых конфликтов //Налоговые споры. -2003. - Октябрь, № А. - С. 54 - 59 [↑](#footnote-ref-24)
25. См.: Ильин А.Ю. Федеральная налоговая служба в системе органов исполнительной власти // Финансовое право. - 2013. - №5.. [↑](#footnote-ref-25)
26. См.: Загряцков М.Д. Административная юстиция и право жалобы. М., 1924. С. 123 [↑](#footnote-ref-26)
27. См.: Хаванова И.А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / под ред. И.И. Кучерова. М., 2013. [↑](#footnote-ref-27)
28. См.: С.А. Корф Административная юстиция в России. Книга 2. Очерк действующего законодательства. СПб.: Типография Тренке и Фюсно, 1910. [↑](#footnote-ref-28)
29. См.: Пункты 32, 33 Положения. Цит. по: Налоговые нарушения и судебная практика / Под ред. Н.А. Артемьева. М.: Изд-во Мосфинотдела, 1928. С. 89. [↑](#footnote-ref-29)
30. См.: Постановление ЦИК и СНК СССР от 11.04.1937 «Об отмене административного порядка и установлении судебного порядка изъятия имущества в покрытие недоимок по государственным и местным налогам, обязательному окладному страхованию, обязательным натуральным поставкам и штрафам с колхозов, кустарно-промысловых артелей и отдельных граждан» (утратило силу) // СЗ СССР. 1937. № 30. Ст. 120. [↑](#footnote-ref-30)
31. См.: Закон Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»// Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. №15. Ст. 492. [↑](#footnote-ref-31)
32. См.: Паневина Е.В. Досудебное обжалование налогоплательщиками решений налоговых органов: с нового года - новая жизнь? // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. науч.-практ. конф. 21 - 22 ноября 2008 г. / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2009. С. 54. [↑](#footnote-ref-32)
33. См.: Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»//Российская газета, № 145, 05.07.2013 [↑](#footnote-ref-33)
34. См.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.12.2010 по делу № А05-2971/2010//СПС Консультант плюс [↑](#footnote-ref-34)
35. См.: Постановление ФАС Поволжского округа от 11 февраля 2011 г. по делу № А55-8586/2010; Постановление ФАС Московского округа от 20 мая 2011 г. № КА-А40/4395-11 по делу №А40-64949/10-112-297; Постановление ФАС Дальневосточного округа от 19 августа 2011 г. № Ф03-3624/2011 по делу №А04-360/2011//СПС Консультант плюс [↑](#footnote-ref-35)
36. См.: Постановление ФАС Поволжского округа от 25 января 2010 г. по делу №А12-11274/2009; Постановление ФАС Дальневосточного округа от 1 апреля 2010 г. по делу № А37-2938/2009//СПС Консультант плюс [↑](#footnote-ref-36)
37. См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 г. № 4292/10/документ опубликован не был//СПС Консультант плюс [↑](#footnote-ref-37)
38. См.: Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 08.08.2016 № Ф10-2563/2016№ А54-4161/2015/документ опубликован не был//СПС Консультант плюс [↑](#footnote-ref-38)
39. См.: Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации//Российская газета, № 145, 05.07.2013 [↑](#footnote-ref-39)
40. См.: Приказ ФНС России от 26.03.2006 N САЭ-4-08/44дсп@# "Об утверждении Регламента 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" // URL: www.klerk.ru/doc/183146/ (дата обращения: 22.09.2011). [↑](#footnote-ref-40)
41. См.: Решение ВАС РФ от 27.01.2010 № ВАС-15316/09 «О признании недействующим приказа Федеральной налоговой службы «Об утверждении Регламента 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» от 24.03.2006 N САЭ-4-08/44дсп@ в части.»//СПС Консультант плюс [↑](#footnote-ref-41)
42. См.: Постановление Правительства Российской Федерации от 03.11.1994 № 1233 «Об утверждении Положения о порядке обращения со служебной информацией ограниченного распространения в федеральных органах исполнительной власти» // СПС Консультант плюс. [↑](#footnote-ref-42)
43. См.: Старых Ю.В. Проблема усмотрения в налоговом правоприменении // Налоги и право. 2006. № 7. С. 43. [↑](#footnote-ref-43)
44. См.: Сосновский С.А. Практические и теоретические проблемы досудебного обжалования актов, действий, решений налоговых органов. Петербургский юрист. 2016. №2. С.65-73 [↑](#footnote-ref-44)
45. См.: решение Управления ФНС <по субъекту Российской Федерации> от 13 апреля 2015 г.//СПС Консультант плюс [↑](#footnote-ref-45)
46. См.: решение ФНС России от 9 июня 2016 г. №CA-3-9/2608@//СПС Консультант плюс [↑](#footnote-ref-46)
47. См.: решение ФНС России от 18 октября 2016 г. №C-A-4-9/19726@//СПС Консультант плюс [↑](#footnote-ref-47)
48. См.: Чечот Д.М. Административная юстиция. – Л-Д. 1973. С.74 [↑](#footnote-ref-48)
49. См.: Приказ ФНС России от 13.02.2013 N ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013 - 2018 годы»// СПС Консультант плюс [↑](#footnote-ref-49)
50. См.: Е.В. Суворова «Концептуальные изменения процедуры рассмотрения налоговых споров» // Налоговед . - 2012. - №5. [↑](#footnote-ref-50)
51. См.: Приказ Федеральной налоговой службы от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013-2018 годы»//СПС Консультант плюс [↑](#footnote-ref-51)
52. См.: Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)»//Российская газета, № 168, 30.07.2010 [↑](#footnote-ref-52)
53. См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 № 16370/11//СПС Консультант плюс [↑](#footnote-ref-53)
54. См.: Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 №95-ФЗ//Российская газета №137, 27.07.2002 [↑](#footnote-ref-54)
55. См.: Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ//Российская газета, №49, 11.03.2015 [↑](#footnote-ref-55)
56. См.: Шередеко Е.В. Медиация в налоговом споре: опыт зарубежных стран//Финансовое право. №8. – научн.-практ. И информ.изд. –М. : Юрист,2012. [↑](#footnote-ref-56)
57. См.: Шередеко Е.В. Медиация в налоговом споре: опыт зарубежных стран//Финансовое право. №8. – научн.-практ. И информ.изд. –М. : Юрист, 2012. [↑](#footnote-ref-57)
58. См.:  Болтенко О.А. В налогообложении стран Евросоюза растет популярность постсоциалистических идей // Налоговед. 2009. № 6. С. 12 — 18. [↑](#footnote-ref-58)
59. См.: Вахитов Р.Р. Процедура разрешения налоговых споров в Нидерландах// Налоговед. 2005. № 10. [↑](#footnote-ref-59)
60. См.: Хаванова И.А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / под ред. И.И. Кучерова. М., 2013. [↑](#footnote-ref-60)
61. См.: Сажина В.В. Административная юстиция Великобритании: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1984. С. 7, 8. [↑](#footnote-ref-61)
62. См.: Янкевич С.В. правовое регулирование процедур обжалования решений Королевской налоговой и таможенной службы Великобритании// Реформы и Право №3 2014 с. 64-72 [↑](#footnote-ref-62)
63. См.: Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США?А.В. Белоусов; Под ред. А.Н. Козырина . –Науч.изд.-М. :Юриспруденция, 2008. -120 с. [↑](#footnote-ref-63)
64. См.: Бернам У. Указ соч. С.345 [↑](#footnote-ref-64)
65. См.: Хаванова И.А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / под ред. И.И. Кучерова. М., 2013. С. 38-39 [↑](#footnote-ref-65)
66. См.: Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 72. [↑](#footnote-ref-66)
67. СМ.: Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США?А.В. Белоусов; Под ред. А.Н. Козырина . –Науч.изд.-М. :Юриспруденция, 2008. -120 с. [↑](#footnote-ref-67)
68. См.: Ш. Рекцигель Обжалование налогового индивидуального акта в ФРГ// Налоговые споры. -М. : Статут, 2012. -С. 114 - 119 [↑](#footnote-ref-68)
69. См.: Панова И.В. Административное судопроизводство и процедура внесудебного, досудебного рассмотрения административных дел // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. 2012. № 5. С. 34. [↑](#footnote-ref-69)