

ИНТЕГРАЦИЯ ПРАВОВОГО ЗНАНИЯ И ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ В СФЕРЕ ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

УДК 347.02

Л. Д. Дерябина

ПРАВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И СПОСОБЫ ЗАЩИТЫ ИХ ПРАВ

В настоящей работе анализируются понятия прав и законных интересов налогоплательщиков, их соотношение, вопросы юридических гарантий защиты прав налогоплательщиков и степень их реализации в законодательстве.

Ключевые слова: налогоплательщик, права налогоплательщика, административный порядок защиты прав налогоплательщика, судебный порядок защиты прав налогоплательщика.

Отношения, возникающие между частными и публичными субъектами в процессе финансовой деятельности государства, многоаспектные, комплексные, а по своему социальному, политическому и правовому содержанию имеют изначально конфликтный характер, что является одной из закономерностей развития налогового права. Формирование и развитие налоговой системы в условиях постоянно развивающихся рыночных отношений актуализировало проблему защиты прав налогоплательщиков. Можно констатировать, что институт защиты прав налогоплательщиков в Республике Беларусь находится в стадии формирования, и последовательное формирование научно обоснованной системы защиты прав налогоплательщиков является объективно необходимым.

Налогоплательщик — это особый (специальный) правовой статус лица, на которое в соответствии с законом возложена обязанность по уплате налогов (сборов, пошлин). Обязательными элементами такого правового статуса являются общие, одинаковые для всех физических лиц и организаций права и обязанности, зафиксированные нормами налогового права.

Нормы налогового права наделяют налогоплательщиков субъективными правами и обеспечивают соблюдение этих прав соответствующим поведением налоговых органов в лице их должностных лиц. Таким образом, конечной целью соблюдения субъективных прав налогоплательщика является удовлетворение его законных интересов [1, с. 241—242]. Фактически субъективно право представляет собой триаду правомочий: право на определённое действие или бездействие; право требовать от иных участников правоотношения (налоговых органов) не препятствовать собственным законным действиям; право осуществлять защиту своего права.

И если с понятием «права налогоплательщика», их перечнем и содержанием более менее понятно, то с понятием «законные интересы налогоплательщика» наблюдается некая неопределённость. Употребляя данную финансово-правовую категорию, законодатель не раскрывает её содержания, вместе с тем провозглашена гарантия их защиты. Отсутствуют пояснения высших судебных инстанций по этому вопросу. Судебные органы употребляют данное понятие только в сочетании с правами налогоплательщика. Однако уяснение смысла понятия «законные интересы налогоплательщика» важно хотя бы тем, что при рассмотрении в судебном заседании суд, помимо проверки соответствия закону оспариваемого ненормативного акта, действий (бездействия), устанавливает, нарушают ли оспариваемый акт, решение и действия (бездействие) права и законные интересы заявителя. И если суд установит, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решения и действия (бездействие) государственных органов не нарушают права и законные интересы заявителя, то суд принимает решение об отказе в удовлетворении заявленного требования. Как правило, в правоприменительной практике происходит отождествление прав и интересов налогоплательщика. Однако на практике возможны такие ситуации, когда права налогоплательщика не нарушаются, а законные интересы нарушены.

В соответствии со статьёй 21 Налогового кодекса Республики Беларусь, налогоплательщики имеют права, установленные данным документом и другими актами законодательства о налогах и сборах [2]. Таким образом, ограничение источников прав налогоплательщиков лишь законодательством о налогах и сборах ухудшает правовое положение налогоплательщиков и ограничивает их права, так как законодательство о налогах и сборах не может закреплять все существующие права налогоплательщиков. Некоторые права закреплены в Конституции Республики Беларусь, например, право на информацию, право на обращение.

Таким образом, проблема законных интересов, их соотношения с субъективными правами является весьма важной в теории юриспруденции, а её последовательное решение будет создавать условия для оптимизации юридического регулирования в различных сферах, в том числе и в налоговом законодательстве.

Наличие и установление законом прав налогоплательщиков ещё не является гарантией их практического осуществления. Налоговое законодательство Республики Беларусь устанавливает, что плательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов в порядке, определяемом Налоговым кодексом Республики Беларусь и иными актами законодательства.

В юридической литературе нет единства мнения по вопросу содержания механизма реализации законных прав. В большинстве случаев под этим подразумевается система правовых средств, а осуществление права, в свою очередь, — это фактическая его реализация и удовлетворение интереса субъекта правоотношения [3, с. 128]. Таким образом, можно говорить о том, что право налогоплательщиков осуществлено с момента фактического реального удовлетворения определённых интересов субъекта налоговых правоотношений. Однако экономических, политических, идеологических условий для обеспечения прав налогоплательщиков недостаточно. Такие предпосылки не составляют механизм реального осуществления прав налогоплательщиков, они не могут помочь обеспечить защиту и восстановление нарушенных прав налогоплательщиков, привлечение виновных должностных лиц к ответственности. Необходима система именно юридических гарантий прав налогоплательщиков. Юридическими гарантиями прав налогоплательщиков можно считать соблюдение закона всеми участниками налоговых правоотношений. Законодательство о налогах должно отвечать принципам стабильности и высокого уровня юридической техники, содержать механизмы реализации прав налогоплательщиков, определять круг органов и должностных лиц, ответственных за реализацию прав налогоплательщиков. Должна обеспечиваться неотвратимость ответственности органов государственной власти и их должностных лиц, виновных в нарушении прав налогоплательщиков [4, с. 78].

Существуют разные понятия юридических гарантий. Так, некоторые учёные определяют юридические гарантии реализации прав и свобод, как закреплённые в нормах права пределы прав и свобод, юридические факты, с которыми связывается их реализация, а также процессуальная форма её реализации [5, с. 22]. Также учёные выражают мнение, что юридические гарантии — это развёрнутая система институтов и норм материального и процессуального права. Встречается и точка зрения, согласно которой обеспечение прав неразрывно связано с системой их гарантирования, т. е. системой общих условий и специальных юридических средств, которые обеспечивают их реализацию и охрану [6, с. 155].

Законодательством предусмотрены три формы защиты нарушенных прав налогоплательщиков: судебный способ защиты; административный способ защиты; самозащита.

Каждая из названных форм защиты прав налогоплательщиков имеет свои преимущества и недостатки. Самозащита — такая форма защиты, которая даёт возможность самостоятельными действиями, основанными на законе, защищать нарушенные права в административных правоотношениях без обращения в компетентные органы. Однако закон не определяет, в каких формах и в каком порядке можно реализовать это право, лишь устанавливает, что самозащита допустима путём невыполнения неправомερных актов и требований налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующих налоговому законодательству. Однако допускаются и активные формы самозащиты, например, можно не только не представить документы по требованию налогового органа для проведения выездной проверки, но и воспрепятствовать доступу должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, на свою территорию или в помещение. Основанием для такой самозащиты может быть только незаконность решений

и требований налогового органа, т. е. их несоответствия требованиям налогового законодательства. Такой способ защиты хорош при чётком знании законодательства, в ином случае это может привести к привлечению к ответственности налогоплательщика [7, с. 58].

Административный способ защиты предполагает обращение за защитой и восстановлением нарушенных прав к вышестоящему органу, принявшему решения или выполнившему определённое действие. Данный способ предполагает упрощённое производство по жалобе [8, с. 338]. Вместе с тем защита прав в административном порядке не лишает субъект права на обращение в суд в случае неудовлетворения своих интересов. Универсальные инструменты защиты прав и законных интересов налогоплательщика: подача возражений на результаты налоговых проверок, заявление об обеспечительных мерах, заявление о признании недействительным ненормативного акта, действия, бездействия налоговых органов, их должностных лиц. Несмотря на то, что законодательство закрепляет возможность параллельного обращения в суд и вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо налогового органа), тем не менее для некоторых судебных процедур (признание проверки незаконной или возврат конфискованного имущества (его стоимости)) обязательно предусмотрен административный порядок обращения налогоплательщика за восстановлением нарушенного права. Административная или судебная преюдиция требуется и в отношении восстановления нарушенных прав в части возмещения убытков, причинённых незаконными решениями, действиями (бездействием) налоговых органов или их должностных лиц, или возврата (зачёта) излишне уплаченных или взысканных налоговых платежей и пеней.

Проблема соотношения административных и судебных методов обеспечения законности состоит не в том, чтобы противопоставлять их друг другу, а в том, чтобы, опираясь на оба эти метода, правильно их использовать, ведь те и другие являются правовыми средствами реализации прав налогоплательщиков. Досудебный (или административный) порядок обжалования актов налоговых органов нормативного или ненормативного характера, действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов имеет ряд преимуществ для налогоплательщика: во-первых, это простота и оперативность рассмотрения; во-вторых, отсутствие уплаты государственной пошлины; в-третьих, возможность определить позицию вышестоящего налогового органа [9, с. 60].

Судебный способ рассмотрения налоговых споров имеет также свои преимущества: во-первых, это объективность рассмотрения спора как следствие того, что спор рассматривается вне рамок налогового ведомства; во-вторых, строгая и детальная регламентация процесса рассмотрения спора; в-третьих, наличие процессуальных стадий, т. е. возможность пересмотра решения в случае несогласия налогоплательщика с решением суда; в-четвёртых, возможность принудительного исполнения решения суда; в-пятых, суд вправе принять меры по обеспечению искомых требований налогоплательщика в рамках процессуального законодательства [10, с. 75]. К недостаткам судебного способа рассмотрения дела можно отнести затраты, связанные с уплатой госпошлины за рассмотрение искового заявления, а также оплату юридических услуг, в случае обращения за юридической помощью и представлением интересов. Однако такие затраты единовременны и могут быть возмещены лицу, предъявляющему иск, в случае рассмотрения дела и вынесения решения в пользу налогоплательщика. Ввиду этого необходимо оценить перспективу налоговых споров. Материально-правовую оценку перспектив судебного обжалования рекомендуется проводить поэтапно: исследование фактических обстоятельств дела, выбор правовой нормы, регулирующей данное правоотношение, толкование текста нормативно-правового акта. Необходимо проверить, какие доказательства положены в основу решения налогового органа, получены ли они в соответствии с законом, соблюдена ли процедура рассмотрения материалов налоговой проверки, не нарушены ли сроки привлечения к ответственности [11, с. 112].

Несомненно, несмотря на все преимущества и недостатки, эффективным будет являться тот способ защиты нарушенных прав, который позволил восстановить нарушенное или оспариваемое право.

В современной правовой доктрине, применительно к налогоплательщику, установление баланса между публичными и частными интересами в налоговых отношениях проявляется в том числе и в праве требовать в установленном порядке возмещения в полном объёме вреда, причинённого незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц. Для полной реализации права на защиту необходимо не только формальное, но и фактическое восстановление нарушенных прав. Именно с момента фактического восстановления нарушенных прав можно считать, что такая цель, как защита прав плательщика, достигнута [12].

В настоящий момент налоговое законодательство не содержит комплексного, всестороннего регулирования вопроса, связанного с ответственностью налоговых органов и их должностных лиц за нарушение законодательства, который позволял бы налогоплательщику рассчитывать на быстрый и эффективный способ защиты и восстановления своих нарушенных прав и законных интересов. Именно поэтому судебный порядок обжалования ненормативных актов, действий, бездействия налоговых органов, их должностных лиц считается наиболее эффективным способом защиты прав и законных интересов налогоплательщика. Публичный интерес в сфере налоговых правоотношений должен защищаться государством на стадии формирования законодательства, а не на стадии применения норм права. Разрешение налоговых конфликтов в административном порядке возможно только при наличии эффективного механизма, основанного на принципах объективности, независимости или ведомственной незаинтересованности, полноты и всесторонности исследования всех обстоятельств дела. Необходимо на законодательном уровне урегулировать процедуру рассмотрения жалобы налогоплательщика в административном порядке на основе состязательности, закрепить право налогоплательщика не только присутствовать при разбирательстве дела, но и участвовать в нём, выражать своё мнение, приводить доводы и объяснения в свою защиту.

Рассмотрение налоговых отношений через призму сбалансированности публичных интересов государства и частных интересов налогоплательщика диктует необходимость пересмотра содержания института ответственности в системе налогового права.

© Дерябина Л. Д., 2015

Список цитированных источников

1. Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав. 2-е изд., стер. М. : Статут, 2001. 411 с.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [Электронный ресурс] : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г., одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г. : текст Кодекса по состоянию на 30 дек. 2014г. Доступ из справ.-правовой системы «Эталон-Беларусь».
3. Автономов А. С. Конституционное (государственное) право зарубежных стран : учеб. М. : Юриспруденция, 2007. 560 с.
4. Смирных С. Е. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике. М. : ВолтерсКлувер, 2009. 176 с.
5. Белянская О. В. Механизм непосредственной реализации прав и свобод личности : дис. ... канд. юрид. наук. Тамбов, 2003. 182 л.
6. Мухаев Р. Т. Теория государство и права : учеб. М. : ПРИОР, 2002. 528 с.
7. Лазарь М. Как защититься от необоснованных требований налоговиков // Индивидуальный предприниматель. 2014. № 20. С. 56—58.
8. Крохина Ю. А. Налоговое право : учеб. 3-е изд., перераб. и доп. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 463 с.
9. Шикало Т. Г. Куда подать жалобу: в вышестоящий орган или суд // Налоги Беларуси. 2011. № 43. С. 59—60.
10. Лазарь М. Восстановление нарушенных прав плательщика: возмещение налогов и (или) убытков // Главный бухгалтер. 2013. № 32. С. 74—79.
11. Михайлова О. Р. Судебная перспектива налоговых споров: как правильно её оценить налогоплательщику // Бухгалтерский учёт. 2012. № 6. С. 112—125.
12. Лазарь М. Восстановление нарушенных прав... С. 77.

In this article the author analyzes the rights and legitimate interests of taxpayers, their relationship, the questions of legal safeguards of the rights of taxpayers and their degree of implementation of the legislation.

Key words: the taxpayer, the taxpayer's rights, administrative procedures to protect the rights of the taxpayer, the court order to protect the rights of the taxpayer.