

ПРАВОВОЙ СТАТУС НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА: БАЛАНС ПУБЛИЧНЫХ И ЧАСТНЫХ ИНТЕРЕСОВ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

© 2008 г. С. С. Тропская¹

В условиях построения правового государства одним из приоритетных направлений налоговой политики Российской Федерации становится достижение баланса публичных и частных интересов в налоговой сфере. Как показывает мировой опыт, этот баланс достигается путем выработки механизма активного взаимодействия между государственными органами и налогоплательщиком в исполнении последним своих налоговых обязанностей. Данный механизм выражается прежде всего в обязанностях, правах и ответственности налогоплательщика. В связи с этим возникает необходимость системного анализа правового статуса налогоплательщика с целью выявления пробелов и недостатков действующего законодательства и выработки предложений по их устранению. Этот анализ можно провести на примере наиболее многочисленной группы налогоплательщиков – физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

Понятие и элементы правового статуса налогоплательщика. В ст. 19 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) устанавливается, что налогоплательщики – это физические лица и организации, на которых в соответствии с Кодексом возложена обязанность уплачивать налоги. Как представляется, данное определение недостаточно полно отражает сущность рассматриваемого понятия. Думается, что понятию налогоплательщика свойственны следующие существенные признаки.

1. Понятием “правовой статус налогоплательщика” обозначается правовой статус субъектов налогового права. В общей теории права под правовым статусом субъекта (статусом субъекта права) понимается его правовое состояние, характеризующееся системой юридических прав и обязанностей². Вследствие разнообразия общественных отношений субъекты права могут быть носителями различных правовых статусов: общего (конституционного), отраслевого, подотраслевого, индивидуального³. Соответственно, финансово-правовой статус можно обозначить как отраслевой, а налогово-правовой – как подотраслевой статус субъектов налогового права (физических лиц и организаций). В свою очередь, налогово-правовой статус – понятие собирательное, охватывающее совокупность

всех правовых статусов, которыми могут быть наделены субъекты налогового права⁴. Так, физические лица могут обладать комплексом прав и обязанностей налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента. Поэтому правовой статус налогоплательщика представляет собой один из подотраслевых правовых статусов организаций и физических лиц.

2. Конституционной основой правового статуса налогоплательщика является обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции). Как правильно отмечается многими учеными, обязанность по уплате налогов можно рассматривать как ограничение ряда основных прав личности⁵. Вместе с тем, Конституция РФ в качестве критерия ограничения права государства на взимание налогов устанавливает принцип законного их установления. По мнению Конституционного Суда РФ (далее – КС РФ), данный принцип не ограничивается требованиями к правовой форме акта, устанавливающего налог. Содержание этого акта также должно отвечать определенным требованиям: справедливости, верховенства прав человека, формально-юридического равенства, общим и специальным принципам налогообложения⁶. Сказанное позволяет поддержать позицию о наличии основных налоговых прав личности, которые вытекают из общих принципов налогообложения и охватываются понятием “право на справедливое, соразмерное имущественным возможностям взимание налога”⁷.

Обязанность по уплате налога и право на справедливое взимание налога конкретизируются в обязанностях и правах налогоплательщика, закрепленных на уровне законодательства о налогах и сборах, прежде всего в ст. 21, 23 НК РФ. Тем самым в статусе налогоплательщика нет ярко выраженного, явного примата обязанностей над правами. Но конституционная обязанность по уплате налогов – основа статуса налогоплательщика, поскольку все остальные обязанности и права, включая право на справедливое взимание налогов, по меткому выражению М.В. Карасевой, “идут в связке” с основной налоговой обязанностью⁸.

⁴ См.: Костинова Е.Г. Правовой статус налогоплательщиков-организаций. Дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001. С. 43.

⁵ См., например: Государственное право Германии. Т. 1. М., 1994. С. 128–131; Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Алматы, 1998. С. 15.

⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1999 г.

⁷ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. Дисс. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1999. С. 95–96.

⁸ См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 93.

¹ Старший преподаватель кафедры финансового права Российской академии правосудия, кандидат юридических наук.

² См.: Ямпольская Ц.А. Субъекты советского административного права. Автореф. дисс. ... доктора юрид. наук. М., 1958. С. 5.

³ См., например: Витрук Н.В. Проблемы теории правового положения личности в социалистическом обществе. Автореф. дисс. ... доктора юрид. наук. М., 1979. С. 16.

3. Элементами правового статуса налогоплательщика являются юридические обязанности, права и ответственность. Эти элементы выступают базовыми признаками рассматриваемого понятия. При желании, конечно, можно включить и иные элементы (правосубъектность, законные интересы, гражданство, правовые принципы и др.⁹). Однако такой подход затемняет понимание статуса налогоплательщика, не позволяет раскрыть его в сущностном (истинном) виде. Здесь уместно вспомнить старое философское изречение: *entia non sunt multiplicanda praeter necessitatem* (лат. – сущности не должны быть умножаемы сверх необходимости).

Правовая (юридическая) обязанность представляет собой предписанную нормами права и обеспеченную мерами государственного принуждения необходимость определенного поведения¹⁰, а под субъективным правом понимается предусмотренная в норме права мера возможного поведения управомоченного лица, предоставленная ему для удовлетворения его интересов и обеспеченная действиями обязанного лица¹¹.

В системе субъективных прав налогоплательщика особое место принадлежит праву обжаловать незаконные действия и акты налоговых и иных уполномоченных органов и их должностных лиц (традиционный термин – право жалобы¹²). Содержанием данного права выступает возможность налогоплательщика использовать государственный аппарат для принуждения лиц к исполнению своих обязанностей. Иными словами, право жалобы выступает средством защиты остальных прав налогоплательщика (п. 1 ст. 22 НК РФ).

Юридическая ответственность – это обязанность лица претерпевать меры государственного принудительного воздействия (санкции) за совершенное правонарушение¹³. Значение ответственности как элемента статуса налогоплательщика состоит в том, что она выступает гарантией выполнения налогоплательщиком своих обязанностей (п. 5 ст. 23 НК РФ).

Обязанности и права налогоплательщика по уплате налога. Содержание обязанностей и прав налогоплательщика в сфере исполнения обязательств по уплате налога (и в сфере налогового контроля) можно раскрыть полнее, если рассмотреть соответствующие элементы статуса плательщика наиболее значимого налога – налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ).

Обязанности и права налогоплательщика в сфере исполнения обязанности по уплате налога отражают пределы вмешательства государства в имущественную сферу личности. На конституционном уровне эти пределы ограничены правом на справедливое взимание

налога, а точнее – принципом учета фактической способности плательщика к уплате налога (ст. 3 НК РФ). В соответствии с мировой практикой учет имущественного положения плательщика налога на доходы (подходного налога) на уровне налогового законодательства определяется следующими признаками: необлагаемым минимумом доходов; вычетами с целью учета семейного положения плательщика; вычетами из налоговой базы сумм, затраченных на медицину, образование и пр.; установлением прогрессивной шкалы налогообложения¹⁴.

Анализ стандартных налоговых вычетов для исчисления НДФЛ (ст. 218 НК РФ) приводит к заключению о том, что для плательщиков данного налога фактически не предусмотрен необлагаемый минимум доходов. В Постановлении КС РФ от 24 февраля 1998 г. отмечается, что в отношении плательщиков налога на доходы физических лиц должны иметь место гарантии от изъятия той части дохода, которая покрывает жизненно необходимые расходы лица, охватываемые понятием “потребительская корзина”. В ст. 1 Федерального закона “О прожиточном минимуме в Российской Федерации” от 24 октября 1997 г.¹⁵ потребительская корзина определяется как минимальный набор продуктов питания, непродовольственных товаров и услуг, необходимых для сохранения здоровья человека и обеспечения его жизнедеятельности. А величина прожиточного минимума определяется на основании потребительской корзины (ст. 4). В связи с этим необлагаемый минимум дохода должен устанавливаться, исходя из прожиточного минимума. Однако размер стандартного вычета (п/п. 3 п. 1. ст. 218 НК РФ¹⁶) в значительной степени занижен в сравнении с размером прожиточного минимума¹⁷.

Нормами НК РФ при исчислении НДФЛ практически не учитывается и семейное положение налогоплательщика, что не соответствует конституционным положениям об обеспечении государственной поддержки семьи, материнства, отцовства и детства (ст. 38 Конституции РФ). Налоговый вычет, установленный в п/п 4 п. 1 ст. 218 НК РФ¹⁸, нельзя оценивать иначе, как фиктивный. Представляется, что размер вычета на содержание детей, а также иных иждивенцев (постареющих родителей) следует соотносить с установленным размером прожиточного минимума для соответствующей категории населения.

¹⁴ См.: Родина Л.А. Налоговые системы зарубежных стран. Учебное пособие. Омск, 2003. С. 10–25; Murphy K. et. al. Concepts in Federal Taxation. N.Y., 2001. P. 317–325.

¹⁵ Собрание законодательства РФ. 1997. № 43. Ст. 4904; 2000. № 22. Ст. 2264; 2004. № 35. Ст. 3607.

¹⁶ В соответствии с п/п. 3 п. 1. ст. 218 НК РФ предусматриваются стандартные вычеты в отношении каждого физического лица в размере 400 руб. ежемесячно, причем начиная с месяца, в котором доход налогоплательщика превысил 20 тыс. руб., налоговый вычет не применяется.

¹⁷ Например, в Москве на II квартал 2007г. установлен размер прожиточного минимума для трудоспособного населения – 6533 руб., для пенсионеров – 3967 руб., для детей – 4936 руб. Постановление Правительства Москвы “Об установлении прожиточного минимума в городе Москве за II квартал 2007 г.” от 31 июля 2007 г. // Вестник Мэра и Правительства Москвы. № 46. 2007 г.

¹⁸ Подпунктом 4 п. 1 ст. 218 НК РФ предусматривается стандартный налоговый вычет для детей налогоплательщика в размере 600 руб. на каждого ребенка.

⁹ См.: Воеводин Л.Д. Юридический статус личности в России. М., 1997. С. 32; Хаманева Н.Ю. Понятие и сущность административно-правового статуса гражданина // В кн.: Административно-правовой статус гражданина / Отв. ред. Н.Ю. Хаманева. М., 2004 С. 3–12.

¹⁰ См.: Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. М., 1958. С. 50.

¹¹ См.: Алексеев С.С. Проблемы теории права. Т. 1. Свердловск, 1972. С. 308–316.

¹² См.: Загряцков М.Д. Административная юстиция и право жалобы. М., 1925; Ремнев В.И. Право жалобы в СССР. М., 1964; Мальков В.В. Советское законодательство о жалобах и заявлениях. М., 1967.

¹³ См.: Алексеев С.С. Указ. соч. С. 371.

Своеобразный подход предпринят в НК РФ и в отношении шкалы налогообложения по НДФЛ. В отличие от России большинство стран в отношении подоходного налога предусматривают прогрессивную шкалу¹⁹. Отечественными налоговыми органами отмечается, что введение в 2001 г. плоской шкалы налогообложения по НДФЛ способствовало на тот момент значительному росту собираемости налогов²⁰. Однако такое увеличение произошло за счет менее обеспеченных лиц в пользу более обеспеченных, что повлекло за собой неуклонное возрастание разрыва в доходах самых богатых и самых бедных слоев населения²¹. Применение же прогрессивной шкалы служит уменьшению такого разрыва и в целом ведет к снижению социального напряжения в обществе. Поэтому можно полагать, что принцип прогрессивности налогообложения доходов требует разработки оптимальной шкалы налогообложения по НДФЛ применительно к российским условиям.

Следует также заметить, что в налоговом законодательстве большинства развитых стран закреплено право налогоплательщика на оптимальное исполнение налоговой обязанности (на налоговое планирование), т.е. на использование всех допустимых законодательством средств, способов и приемов в целях максимального сокращения налогового бремени²². Это право охватывает собой право на льготы, на применение вычетов, на необлагаемый минимум, которые, по сути, являются инструментами налогового планирования. Представляется, что следует закрепить и обеспечить в НК РФ право налогоплательщика на оптимальное исполнение налоговой обязанности.

Обязанности и права налогоплательщика – физического лица в сфере налогового контроля. В данной сфере налоговых отношений имеет место существенное ограничение права личности на неприкосновенность частной жизни (п. 1 ст. 23 Конституции РФ). Налоговым органам могут быть доступны следующие данные о налогоплательщике: а) сведения, служащие основанием постановки на учет или снятия с учета физических лиц в налоговых органах (ст. 83–85 НК РФ); б) сведения, предоставляемые самим налогоплательщиком либо налоговым агентом в рамках налоговой отчетности (ст. 229, 230 НК РФ); в) сведения, истребуемые налоговым органом у контрагента налогоплательщика или иных лиц (ст. 93.1 НК РФ); г) сведения, полученные в результате проведения экспертизы, опроса свидетелей (ст. 90, 95 НК РФ).

Следует заметить, что налоговые органы не вправе запрашивать информацию о счетах налогоплательщика у банковских учреждений²³. Между тем в большинстве стран Европейского Союза сведения о банковских счетах физических лиц доступны налоговым ор-

ганам. Подобное правило имело место и в российском дореволюционном законодательстве²⁴. Думается, что ограничение банковской тайны физических лиц для целей налогового контроля – это необходимое условие обеспечения правильности расчета налогов.

Обращает на себя внимание и то, что обязанность по представлению налоговой декларации возлагается на налогоплательщиков, уплачивающих налоги самостоятельно, и не распространяется на налогоплательщиков, чьи налоги удерживаются и уплачиваются налоговым агентом (ст. 229 НК РФ). Заметим, что в развитых странах (как и в дореволюционной России) исчисление и уплата налога налоговым агентом, напротив, не освобождают налогоплательщика от обязанности по подаче налоговой декларации. Однако НК РФ в этом отношении воспринял “по наследству” нормы советского законодательства. Но в советский период единственным объектом налогообложения физического лица, как правило, была заработная плата, и надобность в декларировании доходов отсутствовала.

Думается, что отсутствие всеобщей обязанности по декларированию дохода налогоплательщика в современной России приемлемо до тех пор, пока не будет установлена прогрессивная шкала налогообложения. С установлением прогрессивной шкалы для правильного применения соответствующей ставки налога станет необходимым полный учет всех объектов налогообложения физического лица. Для этого потребуются предъявление налогоплательщиком налоговому органу налоговой декларации – документа, включающего в себе все сведения о полученных доходах, а также о причитающихся вычетах и льготах.

На наш взгляд, установление всеобщей обязанности по представлению налоговой декларации должно быть обеспечено условиями, гарантирующими удобство и информационную защищенность налогоплательщика во взаимоотношениях с налоговыми органами. Первым из таких условий выступает необходимость содействия налоговых органов в подготовке налогоплательщиком налоговой декларации. В связи с этим, важное значение приобретает установленное п/п 1 и 2 п. 1 ст. 21 НК РФ право налогоплательщика на получение информации и разъяснений о налогах от уполномоченных органов. Однако информирование и разъяснение не означают консультирование, т.е. предоставления советов и рекомендаций по выбору оптимального для налогоплательщика порядка уплаты налога²⁵. Право налогоплательщика на консультирование закрепляется в законодательстве практически всех развитых стран²⁶. И было бы правильным для усиления позиции налогоплательщика в России закрепить в НК РФ его право на налоговое консультирование.

Другим важным условием являются определенные требования к организации работы налоговых органов: выделение специальных помещений для приема налогоплательщиков, определение часов приема и т.д. Подобные требования предусматриваются в подзакон-

¹⁹ См.: Родина Л.А. Указ. соч. С. 12.

²⁰ См.: Материалы официального сайта ФНС РФ <http://www.nalog.ru>.

²¹ См.: Ручкин О.Ю. Реализация конституционной обязанности по уплате налога при налогообложении доходов физических лиц // Юрист. 2005. № 7. С. 44.

²² См.: Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. М., 2003. С. 197–198.

²³ Исключения составляют случаи, предусмотренные в ст. 86 НК РФ и ст. 12 Федерального закона “О валютном регулировании и валютном контроле” от 10 декабря 2003 г. // Собрание законодательства РФ. 2003. № 50. Ст. 4859.

²⁴ См.: Сорин Н.В. Закон о государственном подоходном налоге. Текст Закона с комментариями. СПб., 1916. С. 57–59.

²⁵ См.: Разгулина М.Г. Разъяснение и информирование: изменения с 2007 г. // Налоговая политика и практика. 2006. № 8 (44). С. 13.

²⁶ См.: Кучеров И.И. Указ. соч. С. 202–208.

ных актах, в частности в Едином стандарте обслуживания налогоплательщиков²⁷. Однако применение указанного акта оставляет желать лучшего. Осенью 2006 г. ФНС РФ опубликовала на своем Интернет-сайте просьбу, обращенную к налогоплательщикам, высказаться о реализации Единого стандарта²⁸. Отзывы налогоплательщиков были крайне негативными. Среди основных нареканий можно назвать: очереди, теснота, грубость персонала. Подобные факты свидетельствуют о том, что организация деятельности налоговых органов не годится для работы с широким кругом налогоплательщиков – физических лиц.

Еще одним необходимым условием для введения всеобщей обязанности налогоплательщиков по представлению налоговой декларации является реальное обеспечение права налогоплательщика на соблюдение и сохранение налоговой тайны (п/п 13 п. 1 ст. 21 НК РФ). К сожалению, случаи разглашения налоговой тайны нередки²⁹. Следует заметить, что законодательство зарубежных стран предусматривает достаточно жесткий режим защиты информации о налогоплательщиках³⁰. Можно полагать, что применительно к отечественным условиям именно усиление технических средств защиты информации в налоговых органах будет служить обеспечению права налогоплательщика на соблюдение налоговой тайны.

Юридическая ответственность налогоплательщика – физического лица. Порядок привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности регулируется НК РФ. Однако определения налоговой ответственности в указанном акте не содержится. В научной литературе вопрос о правовой природе “налоговой ответственности” и ее соотношении с административной ответственностью не получил однозначной оценки. Универсальность административной ответственности и ее направленность на охрану различных видов правоотношений позволяют рассматривать налоговую ответственность как разновидность ответственности административной. Такого подхода придерживаются многие видные ученые-правоведы (Е.Ю. Грачева, С.Г. Пепеляев и др.)³¹. Подобный вывод содержится и в Постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П, где определены санкции за нарушение налогового законодательства как административно-правовые и уголовно-правовые.

Вместе с тем, наряду с общим объектом налоговых правонарушений существуют и специальные родовые объекты. В зависимости от объекта противоправного посяательства выделяются имущественные налоговые правонарушения, и нарушения, которые посягают на общественные отношения, обеспечивающие прове-

дение налогового контроля, – организационные налоговые правонарушения³².

Особенности ответственности за имущественные налоговые правонарушения (ст. 122 НК РФ) заключаются в непосредственной направленности ее мер на компенсацию и предотвращение финансовых потерь государства. Именно поэтому применению штрафной санкции предшествует строгое соблюдение процедур выявления факта причинения государству имущественного ущерба и предъявления к нарушителю соответствующих имущественных претензий³³.

Ответственность за организационные налоговые правонарушения (ст. 119, 126 НК РФ) наступает независимо от причинения имущественного ущерба и его количественной оценки. А это предопределяет возможность и обоснованность применения упрощенного производства по таким делам, аналогичного предусмотренному законодательством об административных правонарушениях³⁴.

В связи с этим разделение в НК РФ производств по рассмотрению дел о налоговых правонарушениях в зависимости от вида мероприятий налогового контроля, в ходе которых были выявлены налоговые правонарушения (ст. 101, 101.4 НК РФ), не вполне отражает правовую природу указанных разновидностей налоговой ответственности. Поэтому более правильным было бы выделение: производства по делам об имущественных налоговых правонарушениях; производства по делам об организационных налоговых правонарушениях.

Разделение налоговых правонарушений позволяет дать оценку и применяемым налоговым санкциям. Логично предположить, что за совершение имущественных налоговых правонарушений следует устанавливать штрафы в сумме, кратной размеру неуплаченного налога, а за совершение организационных налоговых правонарушений – штрафы в твердой денежной сумме (ст. 119 НК РФ).

Налогоплательщик – физическое лицо за виновное неисполнение своих обязанностей может быть также привлечен к уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ “Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица”. Возникает, правда, вопрос: целесообразно ли применение за данное налоговое преступление такой санкции, как лишение свободы?

Необходимо иметь в виду, что к уголовной ответственности за налоговые преступления привлекаются “беловоротничковые преступники” – лица, во всех других отношениях законопослушные. Для такой категории “преступников” само по себе наличие судимости уже является ощутимым наказанием, так как может служить препятствием для найма на высокооплачиваемую работу. В целом же наличие судимости роняет их авторитет в глазах окружающих. В то же время сами работники системы исполнения наказания констатируют неблагоприятное положение в местах лишения свободы, в частности повышенную криминальность состава осужденных (60% судимы неодно-

²⁷ См.: Приказ ФНС РФ “Об утверждении Единого стандарта обслуживания налогоплательщиков” от 2 сентября 2005 г. // Экономика и жизнь. 2005. № 37–38.

²⁸ См.: Официальный сайт ФНС РФ <http://forum.nalog.ru>.

²⁹ См.: Карачева Е. Продавцы налоговых тайн // Время новостей. 2005. 17 нояб.

³⁰ См.: Кучеров И.И. Указ. соч. С. 199; Родина Л.А. Указ. соч. С. 52.

³¹ См.: Финансовое право. Учебник. / Отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстомятенко. М., 2007. С. 214–215; Налоговое право. Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева М., 2003. С. 395.

³² См.: Кучеров И.И. Налоги и криминал. Историко-правовой анализ. М., 2000. С. 180–183.

³³ См.: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М., 2001. С. 356.

³⁴ См.: там же. С. 359–360.

кратно)³⁵. Из этого следует, что пребывание в местах лишения свободы не достигает цели исправления указанной категории правонарушителей, а напротив, способствует повышению их преступной квалификации. Сказанное приводит к выводу, что санкции за совершение преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, следует ограничить мерами исключительно имущественного характера (высокие штрафы, конфискация).

Защита прав и законных интересов налогоплательщика – физического лица (право жалобы). Средством защиты, позволяющим налогоплательщику наиболее быстро и оперативно реагировать на нарушение своих прав властными субъектами налогового права, является право жалобы на действия и акты уполномоченных органов и их должностных лиц. В соответствии с НК РФ (раздел VII) жалоба налогоплательщика может подаваться в вышестоящий орган и в суд. В связи с этим применяются два вида жалобы, которые можно условно обозначить как административная (налоговая) жалоба и административный (налоговый) иск. Анализ действующего административного порядка обжалования позволяет выявить следующие недостатки в законодательстве, ослабляющие право на административную (налоговую) жалобу.

Во-первых, отсутствует единая процедура рассмотрения жалоб на неправомерные действия уполномоченных органов и их должностных лиц. Порядок рассмотрения жалоб на неправомерные действия налоговых органов закреплен в НК РФ³⁶, а на действия финансовых органов и органов внутренних дел – в Федеральном законе “О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации” от 2 мая 2006 г.³⁷. К сожалению, в нормах Федерального закона от 2 мая 2006 г. в значительной степени не учитывается специфика рассмотрения административной (налоговой) жалобы. Например, в законе устанавливается, что по результатам рассмотрения жалобы компетентный орган должен направить автору жалобы “письменный ответ” (ст. 10), а не традиционное “решение”. Четкие и ясные требования к содержанию такого “ответа” в законе не предусмотрены.

Во-вторых, порядок рассмотрения жалоб налогоплательщика нуждается в более детальной регламентации. Так, не установлены сроки исполнения решения вышестоящего органа по жалобе, сроки вступления решения в законную силу (за исключением решения по апелляционной жалобе). Не решается и вопрос о возможном ухудшении положения налогоплательщика в процессе рассмотрения жалобы.

В-третьих, административная (налоговая) жалоба по действующему законодательству представляет собой классическую административную жалобу. Налогоплательщик при рассмотрении жалобы остается в положении “просителя” с минимальным набором процессуальных прав, а именно отсутствует право налогоплательщика присутствовать при рассмотрении жалобы, право давать дополнительные объяснения и др.

В-четвертых, недостаточно четко определен статус компетентного органа, уполномоченного рассматривать жалобу. Так, наименование подразделения налогового органа, уполномоченного рассматривать налоговые жалобы, установлено не законом, а ведомственным актом³⁸. В финансовых органах и органах внутренних дел вообще не существует специализированных подразделений по рассмотрению жалоб.

В связи с этим для усиления права на административную (налоговую) жалобу налогоплательщика – физического лица следует: закрепить в НК РФ единую подробную процедуру рассмотрения налоговых жалоб; предоставить налогоплательщику более широкий круг прав при рассмотрении жалобы; установить более четкий статус подразделений по разрешению налоговых споров в уполномоченных органах.

Анализ судебного порядка обжалования обнаруживает следующие недостатки в действующем законодательстве: 1) регулирование судопроизводства по разрешению административных (налоговых) споров гражданским процессуальным законодательством противоречит ст. 118 Конституции РФ, в соответствии с которой судебная власть осуществляется посредством конституционного, гражданского, административного и уголовного судопроизводства. В связи с этим хотелось бы поддержать тех ученых, которые пишут о необходимости закрепления полноценного института административной юстиции³⁹. Применительно к рассматриваемому вопросу это означает проведение специализации судей по налоговым делам в судах общей юрисдикции; 2) требования о защите имущественных прав налогоплательщика – физического лица рассматриваются без учета особенностей судебного разрешения публичного налогового спора как разновидности административного спора. На порядок производства по рассмотрению имущественных требований налогоплательщика (оформляемых в виде иска) не распространяются такие особенности административного судопроизводства, как активная роль суда, возложение бремени доказывания на властного субъекта и пр.; 3) в ГПК РФ не отражена такая особенность разрешения налоговых споров, как ограничение принципа гласности судопроизводства. Отметим, что в Великобритании и Нидерландах, например, судебное рассмотрение жалоб налогоплательщиков осуществляется в закрытом порядке. Решения по соответствующим делам опубликовываются, но без указания имени налогоплательщика⁴⁰. Это объясняется тем, что в противном случае информация о финансовом состоянии налогоплательщика будет доступна широкому кругу лиц, в том числе и представителям преступного мира.

Сказанное приводит к выводу о том, что право налогоплательщика на административный (налоговый) иск целесообразно обеспечить путем: проведения спе-

³⁵ См. подробнее: Дмитриев Ю.А. Вор должен сидеть в тюрьме? // Право и политика. 2000. № 4. С. 85–89.

³⁶ См. также: Приказ МНС РФ “Об утверждении Регламента рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке” от 17 августа 2001 г. // Экономика и жизнь. 2001. № 38.

³⁷ Собрание законодательства РФ. 2006. № 19. Ст. 2060.

³⁸ См.: Письмо ФНС РФ “О подразделениях налогового аудита” от 28 февраля 2006 г. // Документ не опубликован.

³⁹ См., например: Скитович В.В. Судебная власть и административный акт: проблемы юрисдикционного контроля. Гродно, 1999. С. 219; Хаманева Н.Ю. Административно-правовые споры: проблемы и способы их разрешения // Гос. и право. 2006. № 11. С. 6.

⁴⁰ См.: Taxpayer protection in the European Union / Ed. D. Albregtse, H. Arendonk. The Hague – London – Boston, 1996. P. 38.

циализации судей по налоговым делам в судах общей юрисдикции; распространения на производство по искам налогоплательщика – физического лица правил производства по делам, возникающим из публичных правоотношений; ограничения принципа гласности судопроизводства применительно к судебному разбирательству дел по разрешению налоговых споров.

Резюмируя изложенное, можно заключить, что в налоговой сфере современной России в значительной степени нарушен баланс публичных и частных интересов. Представляется, что гармонизации этих интересов будет способствовать осуществление законодателем комплекса мер, предложенных в настоящей статье.