

ПОЛИЦИЯ И ЗАЩИТА ПРАВ ЧЕЛОВЕКА

С.Ю. Корзун

К ВОПРОСУ О РЕАЛИЗАЦИИ АДМИНИСТРАТИВНЫХ И СУДЕБНЫХ СРЕДСТВ ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Нарушение прав налогоплательщиков — физических лиц не редкость, однако далеко не все налогоплательщики знают, как защитить свои права. Между тем законодательство содержит целый ряд правовых и организационных средств защиты прав налогоплательщиков. Как отмечает С.А. Ядрихинский, «...Налоговый кодекс РФ заложил основу становления нового налогового законодательства и принципы защиты прав налогоплательщика, неизвестных прежнему законодательству. Вместе с тем более четкое регулирование налоговых отношений не привело к снижению налоговых споров. Наоборот, по мнению некоторых практикующих юристов, принятие НК РФ предопределило появление новых налоговых категорий судебно-арбитражных дел, непосредственно связанных с применением его нормативных положений, а также привело к увеличению предъявляемых исков, что обусловлено расширением прав налогоплательщиков и гарантий их защиты»¹.

В небольших учебных пособиях также отмечается, что в сфере налогообложения в Российской Федерации в последнее десятилетие несомненным демократическим достижением стало правовое закрепление увеличившихся возможностей субъектов налоговых правоотношений по обжалованию своих нарушенных прав и охраняемых законом интересов².

Согласно Конституции РФ, каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом (п. 2 ст. 45). Названное предписание самым непосредственным образом относится и к защите прав и законных интересов налогоплательщиков — физических лиц. Как отмечается в одном из решений Верховного суда США, «...право налогоплательщиков избегать налогов

с использованием всех разрешенных законами средств никем не может быть оспорено»³.

Налоговый кодекс РФ определяет, что налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

В.М. Гудым в свою очередь констатирует, что все способы защиты прав налогоплательщиков в зависимости от характера спорных правоотношений и конкретной цели защиты можно классифицировать на:

- оспаривание нормативных актов и ненормативных актов, действий (направлены на изменение, прекращение возникших правоотношений);
- понуждение (направлены на возникновение правоотношений) и признание (направлены на признание наличия или отсутствия спорных правоотношений)⁴.

Кроме того, В.Н. Гудым предлагает к установительным способам защиты прав налогоплательщиков отнести:

- зачет налоговым органом суммы излишне уплаченного налога (сбора), пени или штрафа (ст. ст. 45, 78 НК РФ);
- возврат налоговым органом излишне уплаченного налога (сбора), пени или штрафа (ст. 78 НК РФ);
- зачет налоговым органом излишне взысканного налога (сбора), пени или штрафа (ст. ст. 79 и 45 НК РФ);
- возврат налоговым органом или судом излишне взысканного налога (сбора), пени или штрафа (ст. 79 НК РФ)⁵.

Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) опре-

¹ См.: Ядрихинский С.А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков — юридических лиц (финансово-правовой аспект): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2007. — С. 2.

² См.: Налоговые процедуры / Под ред. А.Н. Козырина. — М., 2008. — С. 202.

³ См.: Мусаткина А.А. Правомерное поведение в финансовой сфере и финансовая дисциплина: понятие и виды // Право и политика. — 2005. — № 7. — С. 109.

⁴ См.: Гудым В.Н. Способы защиты прав налогоплательщиков: современное состояние и перспективы развития: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2008. — С. 8.

⁵ Там же.

деляется НК РФ и иными федеральными законами. Права налогоплательщиков (плательщиков сборов) обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков (плательщиков сборов) влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами (ст. 22 НК РФ).

Законодательством предусмотрены три формы защиты нарушенных прав налогоплательщиков — физических лиц:

- судебный способ защиты;
- административный способ защиты;
- самозащита⁶.

Каждая из названных форм защиты прав налогоплательщиков имеет свои преимущества и недостатки. Судебный контроль в налоговой сфере может проявить себя в двух формах: во-первых, судебный контроль может осуществляться за деятельностью должностных лиц налоговой службы; во-вторых, судебный контроль может осуществляться за законностью административных решений, принимаемых должностными лицами налоговой службы.

Н.Г. Салищева пишет, что судебный контроль в сфере исполнительной власти является одним из важнейших способов обеспечения законности, защиты прав и свобод граждан⁷.

Самозащита — такая форма защиты, которая дает возможность самостоятельными действиями, основанными на законе, защищать нарушенные права в административных правоотношениях без обращения в компетентные органы. Механизмов самозащиты в действующем законодательстве явно недостаточно, для формирования эффективных средств самозащиты в сфере исполнительной власти еще очень далеко. Как отмечает И.Ш. Киялханов, «основная задача формирования института самозащиты граждан — обогащение правового статуса граждан дополнительными полномочиями, за счет которых обеспечивалась бы возможность защиты принадлежащих им прав и свобод без привлечения в правозащитный процесс субъектов, представляющих государственную власть»⁸.

⁶ См.: Сафронов В.А. Правовые средства защиты в таможенных отношениях // Административное и муниципальное право. — 2008. — № 2. — С. 4.

⁷ См.: Салищева Н.Г. Механизм защиты прав граждан в сфере исполнительной власти / В книге Общая теория прав человека / Отв. ред. Е.А. Лукашева. — М., 1996. — С. 311.

⁸ См.: Киялханов И.Ш. Институт необходимой защиты

Э.Л. Страунинг в свою очередь пишет о том, что в настоящее время необходимо отказаться от монополии судебной формы защиты, и обосновывает самозащиту гражданских прав как субинститут гражданского права в рамках института защиты нарушенных гражданских прав⁹.

На наш взгляд, не стоит пренебрегать различными средствами защиты нарушенных прав, особенно в налоговых отношениях. В настоящее время необходимо формировать и развивать различные средства и формы защиты прав налогоплательщиков. Относительно соотношения административной и судебной формы защиты в научной литературе существуют различные точки зрения. И.В. Цветков пишет о «...низкой эффективности внесудебных процедур по урегулированию налоговых споров»¹⁰. В.Ф. Яковлев, напротив, говорит о том, что абсолютное число налоговых споров в зарубежных государствах разрешается в досудебном порядке. Идеи досудебных процедур, безусловно, правильны¹¹.

А.И. Столмаков отмечает, что 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, памятуя, что те и другие являются правовыми средствами и играют важную роль¹².

Судебные и административные средства по своему направлены на защиту прав налогоплательщиков — физических лиц, в этой связи прав Я.Н. Шевченко, который отмечает, что «...средства защиты нацелены, с одной стороны, на защиту гражданских прав лиц, а с другой — на защиту правопорядка»¹³.

Принимая во внимание изменения судебной практики, учитывая работу налоговых органов по выявлению существующих и вновь появляющихся схем ухода от налогообложения, показатели судебной работы 2003-2009 гг. резко улучшаются.

граждан и его реализация в КоАП Российской Федерации // Вестник Московского университета МВД России. — 2003. — № 1. — С. 11.

⁹ См.: Страунинг Э.Л. Самозащита гражданских прав: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 1999. — С. 14.

¹⁰ См.: Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе. — М., 2004. — С. 48.

¹¹ См.: Российская газета. — 2005. — 29 апреля.

¹² См.: Столмаков А.И. Административно-правовые и судебные методы охраны субъективных прав граждан СССР: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 1971. — С. 19.

¹³ См.: Шевченко Я.Н. Средства защиты в гражданском праве // Советское государство и право. — 1977. — № 7. — С. 55.

Так, в 2012 г. сумма удовлетворенных требований по заявлениям налогоплательщиков, предъявленных к налоговым органам, составила 84% от оспариваемой суммы по рассмотренным заявлениям (сумма оспариваемых налогоплательщиком требований более 103 млрд. руб., сумма удовлетворенных судом требований составила около 88 млрд. руб.), в 2011 — 64% (сумма оспариваемых налогоплательщиком требований более 189 млрд. руб., сумма удовлетворенных судом требований составила около 122 млрд. руб.). В 2010 г. — 45% (сумма оспариваемых налогоплательщиком требований более 402 млрд. руб., сумма удовлетворенных судом требований составила около 181 млрд. руб.), и, наконец, в 2008 — 32% (сумма оспариваемых налогоплательщиком требований более 462 млрд. руб., сумма удовлетворенных судом требований составила около 151 млрд. руб.).

Кроме того, судебная практика 2011 г. имеет следующую положительную тенденцию. Согласно предварительному анализу изученной в территориальных налоговых органах информации, в 2011 г. налогоплательщики отказались от исковых требований на общую сумму более 28 млрд. рублей.

Анализ судебно-арбитражной практики УФНС по г. Москве за 9 месяцев 2012 г. показал, что результативность рассмотрения судебных дел в пользу налоговых органов по сравнению с предыдущим годом значительно повысилась. В соответствии с данными отчетности по форме 6-НСП за 9 месяцев 2008 г. судами рассмотрена 31 000 судебных дел с участием налоговых органов, что на 22 326 (или на 257%) больше, чем в аналогичном периоде 2007 г. Наибольшее количество судебных дел рассмотрено с участием инспекций № 15 (4 634 судебных дела), № 32 (2 841 судебное дело), № 4 (2 346 судебных дел), № 24 (1983 судебных дела). Следует отметить, что причиной значительного увеличения показателя количества рассмотренных судебных дел является активная работа налоговых органов по обращению в суды с исками о взыскании с физических лиц санкций, недоимок и пеней, а также заявлениями на выдачу судебных приказов по уплате транспортного налога и налога на имущество физических лиц.

В целях защиты прав налогоплательщиков — физических лиц в ходе взимания налога на доходы физических лиц в настоящее время необходимо обязать налогового агента информировать налогоплательщика — физическое лицо (работника) о том, что с него не удержан налог на его доходы. При этом такое уведомление должно быть сделано до

срока предоставления им налоговой декларации. В настоящее время необходимо обязать налоговые органы после получения информации от налоговых агентов в течение месяца направлять уведомления физическим лицам о необходимости подачи декларации. Для автоматизации данного процесса целесообразно использовать центры обработки данных Федеральной налоговой службы.

Существует мнение, что административно-правовые методы защиты нередко бывают более эффективными, чем судебная защита. Как отмечает С.И. Агафонов, эффективность административно-правовой защиты прав граждан и юридических лиц в механизме реализации административных процедур проявляется в оперативности разрешения дела, в оперативности исправления ошибок и др.¹⁴

Применительно к налоговым отношениям С.П. Кучер говорит о том, что «...досудебный (или административный) порядок обжалования актов налоговых органов нормативного 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»¹⁵.

А.С. Захаров пишет о том, что «...эффективность внесудебного механизма отстаивания прав налогоплательщиков напрямую зависит от добросовестности исполнения ими обязанностей, установленных действующим законодательством о налогах и сборах. Добросовестность предполагает неукоснительное выполнение налогоплательщиком, плательщиком сборов, налоговым агентом всей системы формальностей и требований»¹⁶.

С.Г. Пепеляев, указывает на преимущества судебного способа разрешения налоговых конфликтов по сравнению с административным порядком их разрешения, которые состоят в следующем:

- относительная объективность рассмотрения спора как следствие его рассмотрения вне рамок налогового ведомства. Процент удов-

¹⁴ См.: Агафонов С.И. Административные процедуры и их реализация в деятельности органов внутренних дел: Дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2007. — С. 141.

¹⁵ См.: Кучер С.П. Досудебное регулирование споров, возникающих по инициативе налогоплательщиков // Налоговые споры. — 2004. — № 2. — С. 108.

¹⁶ См.: Захаров А.С. Механизм внесудебной защиты прав налогоплательщиков по Налоговому кодексу РФ // Налоговые споры: теория и практика. — 2004. — № 3. — С. 16.

летворения требований налогоплательщиков в судебном порядке гораздо выше, чем в административном;

- возможность (если позволяет существо иска) принятия судом мер по обеспечению исковых требований в виде, например, запрещения налоговому органу списывать недоимку и пени до разрешения спора по существу;
- детальная определенность всех стадий судопроизводства процессуальным законодательством;
- возможность (в зависимости от характера требований) получения исполнительного листа и принудительного исполнения решения суда¹⁷.

Несмотря на то, что С.Г. Пепеляев говорит о преимуществах административной формы защиты прав налогоплательщиков, тем не менее ученый еще в 1991 г. сделал вывод о том, что упрощение форм юрисдикционной деятельности государства (налоговых инспекций) не сопровождается пока развитием процессуальной активности граждан в деле защиты ими своих прав, и вопрос о развитии индивидуальных механизмов защиты прав налогоплательщиков является одним из острейших¹⁸.

С.Г. Пепеляев выделяет следующие основные способы обжалования актов и действий (бездействия) налоговых органов в судебном порядке:

- предъявление иска о признании недействительным ненормативного акта налогового органа;
- предъявление иска о признании недействительным нормативного акта налогового органа;
- предъявление иска о признании незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа;
- предъявление иска о признании инкассового поручения не подлежащим исполнению;
- предъявление иска о возврате из бюджета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов;
- предъявление иска о возмещении убытков, причиненных действиями (бездействием) налоговых органов¹⁹.

Н.В. Дудина отмечает, что способы судебной защиты прав налогоплательщиков могут быть достаточно разнообразны. Способы судебной защиты представляют собой совокупность конкретных процессуальных действий по защите прав налогопла-

тельщика (или по защите интересов государства), осуществляемых посредством судебных органов²⁰.

С.А. Ядрихинский пишет о том, что «...судебный порядок обжалования ненормативных актов, действий, бездействия налоговых органов их должностных лиц — наиболее эффективный способ защиты прав и законных интересов налогоплательщика. Налогоплательщик должен занимать активную позицию в судебном процессе. Универсальные инструменты защиты прав и законных интересов налогоплательщика: подача возражений на результаты налоговых проверок, заявление об обеспечительных мерах, заявление о признании недействительным ненормативного правового акта, действия, бездействия налоговых органов и их должностных лиц»²¹.

В свою очередь С.С. Тропская пишет о том, что наличие налоговой жалобы обуславливает существование двух взаимосвязанных субъективных прав налогоплательщика: права на административную (налоговую) жалобу и права на административный (налоговый) иск. Эти права различаются в зависимости от органа, уполномоченного рассматривать жалобу, по конституционной основе, по основанию жалобы, по содержанию требований, по порядку реализации, по кругу норм, регулирующих этот порядок²².

И.В. Цветков отстаивая точку зрения о преимуществе судебной защиты прав налогоплательщиков, классифицирует способы судебной защиты прав налогоплательщиков на ряд групп:

- способы, направленные на избежание возможных конфликтов с налоговыми органами в будущем;
- способы, направленные на пресечение неправомерных действий и решений должностных лиц налоговых органов;
- способы, направленные на восстановление нарушенных прав налогоплательщиков вследствие неправомерных действий и решений должностных лиц налоговых органов²³.

²⁰ См.: Дудина Н.В. Правовые и организационные аспекты защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2005. — С. 123.

²¹ См.: Ядрихинский С.А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков — юридических лиц (финансово-правовой аспект): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2007. — С. 6.

²² См.: Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика — физического лица в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2007. — С. 23.

²³ См.: Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе. — М., 2004. — С. 49.

¹⁷ См.: Пепеляев С.Г. Налоговое право. — М., 2003. — С. 565

¹⁸ См.: Пепеляев С.Г. Гражданин как субъект финансово-правовых отношений: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 1991. — С. 18.

¹⁹ Там же.

В.Н. Гудым способы защиты прав налогоплательщиков делит на три группы: к первой группе относятся способы защиты права, направленные на изменение, прекращение правоотношений, возникающих между налоговым органом и налогоплательщиком, — это требование об оспаривании; ко второй группе — направленные на понуждение совершать определенные действия или принять соответствующие акты, тем самым восстановить нарушенные права налогоплательщика, это требование о понуждении. К третьей группе отнести те способы защиты права, которые направлены на установление наличия или отсутствия спорных правоотношений, это требование об установлении²⁴.

Приведенные способы защиты, как видно из их содержания, характерны для судебной защиты прав налогоплательщиков.

Н.Г. Салищева также пишет о том, что «...в условиях разделения властей возрастает роль судебной власти в защите прав и законных интересов граждан. Судья, независимость, объективность и беспристрастность которого поддерживается и гарантируется законом, ныне имеет возможность оценить ту или иную ситуацию, руководствуясь конкретным законодательным актом»²⁵.

На наш взгляд, не стоит противопоставлять различные средства защиты, эффективным будет являться тот способ защиты нарушенных прав, который позволил восстановить нарушенное или оспариваемое право.

В целом ряде зарубежных государств в настоящее время созданы специализированные органы, занимающиеся рассмотрением публично-правовых споров, а также детально определена административная процедура их разрешения. В частности в Испании на основании закона «О правовом режиме органов государственной администрации и общем административном процессе» предусмотрен порядок подачи гражданином жалобы в орган государственной власти. Во Франции создан институт медиатора (посредника), который имеет существенные права, в частности имеет право способствовать разрешению административных споров, а также возбуждать дисциплинарное производство в отношении должностных лиц. В ряде стран созданы разнообразные по организационно-правовой форме структуры, за-

нимающиеся разрешением административно-правовых споров, которые возникают между гражданами и должностными лицами в ходе реализации административных процедур. Так, в Канаде действует целый ряд несудебных инстанций — агентств, советов, федеральных комиссий, трибуналов, каждая из которых в рамках своей компетенции занимается защитой прав граждан и позволяет урегулировать споры между гражданином и государством, не прибегая к судебным процедурам²⁶.

В настоящее время досудебные формы разрешения правовых конфликтов предусмотрены и в Российской Федерации. В частности в сфере налогового регулирования приказом МНС России от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14 /290 утвержден регламент рассмотрения споров в досудебном порядке²⁷.

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

Относительно досудебного производства по фактам нарушений законодательства о налогах и сборах В.А. Матиенко пишет, что «...досудебное производство по фактам нарушений законодательства о налогах и сборах является автономным видом государственно-правовой деятельности, осуществляемой специально уполномоченными на то организационными звеньями налоговых органов и за счет реализации соответствующего круга средств и методов, зафиксированных в нормативно-правовом статусе данных органов»²⁸.

Досудебное производство по фактам нарушения законодательства о налогах и сборах получает все большее распространение. Как отмечает К.С. Бельский, «... административная ответствен-

²⁴ См.: Гудым В.Н. Классификация способов защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде // Юрист. — 2005. — № 12. — С. 50.

²⁵ См.: Салищева Н.Г. Механизм защиты прав граждан в сфере исполнительной власти / В книге Общая теория прав человека / Отв. ред. Е.А. Лукашева. — М., 1996. — С. 301.

²⁶ См.: Кудря В.С. Об административных процедурах урегулирования споров // Бюллетень Министерства юстиции Российской Федерации. — 2005. — № 8. — С. 84.

²⁷ См.: Экономика и жизнь. — 2001. — № 38.

²⁸ См.: Матиенко В.А. Проблемы досудебного производства по фактам нарушений законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2006. — С. 11.

ность за нарушение законодательства о налогах и сборах, как правило, реализуется, во внесудебном порядке органами налогового администрирования (налоговыми, таможенными органами и др.)²⁹.

С данным тезисом нельзя согласиться в полном объеме, связано это с тем, что механизм применения мер административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах сочетает в себе как административные, так и судебные составляющие.

Федеральный закон от 4 ноября 2005 г. «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов РФ в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров»³⁰ определяет, что в случае неисполнения налогоплательщиком — физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, в установленный срок обязанности по уплате налога налоговый орган (таможенный орган) вправе обратиться в суд с иском о взыскании налога за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств данного налогоплательщика — физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога.

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может быть подано в суд общей юрисдикции налоговым органом (таможенным органом) в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

К исковому заявлению о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может прилагаться ходатайство налогового органа (таможенного органа) о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения искового требования.

Рассмотрение дел по искам о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в соответствии с гражданским процессуальным законодательством РФ.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица, не являющегося

индивидуальным предпринимателем, на основании вступившего в законную силу решения суда производится в соответствии с Федеральным законом «Об исполнительном производстве».

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится последовательно в отношении:

- денежных средств на счетах в банке;
- наличных денежных средств;
- имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;
- другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством РФ.

В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами, налогоплательщика — физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, обязанность по уплате налога считается исполненной с момента его реализации и погашения задолженности за счет вырученных сумм. С момента наложения ареста на имущество и до перечисления вырученных сумм в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются.

Должностные лица налоговых органов (таможенных органов) не вправе приобретать имущество налогоплательщика — физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, реализуемое в порядке исполнения решения суда о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.

О необходимости дальнейшего развития досудебных процедур разрешения налоговых споров выступил Высший арбитражный суд РФ. В частности А.А. Иванов сказал о необходимости создания Федеральной административной службы, которая занималась бы разрешением споров, вытекающих из публично-правовых отношений в досудебном порядке. По мнению И.В. Пановой, задачами административной (внесудебной и досудебной) процедуры рассмотрения административных дел должны являться:

²⁹ См.: Бельский К.С. Основы налогового права // Гражданин и право. — 2006. — № 10. — С. 3.

³⁰ См.: СЗ РФ. — 2005. — № 45. — Ст. 4585.

- создание эффективного (объективного, бесплатного, оперативного) механизма защиты прав и законных интересов невластного субъекта с сокращением затрат (экономических, юридических, психологических);
- 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 дел³¹.

В нашей стране досудебная процедура защиты прав налогоплательщиков — физических лиц начинает только формироваться, в частности Приказом МНС России от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14 /290 «Об утверждении регламента рассмотрения споров в досудебном порядке» определен порядок разрешения споров³², сформирован институт налогового аудита.

Регламент рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке устанавливает процедуру рассмотрения налоговыми органами жалоб:

- налогоплательщиков или налоговых агентов на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением возражений, представление которых предусмотрено п. 5 ст. 100 Налогового кодекса РФ);
- организаций и физических лиц при несогласии с привлечением к административной ответственности в связи с нарушениями требований законодательства о применении контрольно-кассовых машин и работы с денежной наличностью;
- налогоплательщиков на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц в связи с применением законодательства в сфере производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной, слабоалкогольной, безалкогольной и табачной продукции;
- физических лиц, являющихся должностными лицами организации, в связи с привлечением к административной ответственности в результате

привлечения организации к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Обжалование действий (бездействия) налоговых органов со стороны налогоплательщиков — физических лиц имеет важное значение в механизме защиты их прав и законных интересов. В этой связи представляется необходимым несколько слов сказать о жалобе в административных правоотношениях. Связано это с тем, что право жалобы в административных и налоговых правоотношениях является единственным средством защиты прав налогоплательщиков — физических лиц. Как отмечает С.В. Берестовой, «...административный (внесудебный) порядок рассмотрения налоговых споров основывается на подаче налогоплательщиком (налоговым агентом) или иным лицом жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу. К преимуществам административного порядка обжалования следует, прежде всего, отнести отсутствие требований по уплате государственной пошлины и упрощенную процедуру рассмотрения жалоб»³³.

Учитывая вышесказанное, представляется необходимым кратко определить, что понимается под жалобой в науке административного и налогового права.

Ю.М. Козлов отмечает, что «...институт права жалобы включает в себя неразрывно связанные друг с другом право гражданина обжаловать незаконные действия органов государственного управления и указанную обязанность соответствующего государственного органа»³⁴.

Следует сказать, что административная жалоба не имеет строго определенной формы, однако она должна содержать требование о восстановлении нарушенного права и быть адресованной должностному лицу³⁵.

По мнению Б.В. Маслова, жалоба — это требование гражданина о восстановлении его нарушенных прав, свобод или законных интересов либо прав, свобод или законных интересов других лиц³⁶.

³¹ См.: Панова И.В. Административное судопроизводство и процедура внесудебного, досудебного рассмотрения административных дел // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. — 2007. — № 4. — С. 4.

³² См.: Экономика и жизнь. — 2001. — № 38.

³³ См.: Берестовой С.В. Налоговые процедуры в Российской Федерации и Соединенных Штатах Америки (сравнительно-правовой анализ): Дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2005. — С. 148.

³⁴ См.: Козлов Ю.М. Разрешение жалоб и заявлений трудящихся в органах советского государственного управления. — М., 1965. — С. 5.

³⁵ См.: Лория В.А. Роль административных жалоб в охране прав граждан // Правоведение. — 1984. — № 5. — С. 63.

³⁶ См.: Маслов Б.В. Институт обращений граждан в административном праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2008. — С. 21.

В.А. Бударина отмечает, что административная жалоба является:

- одной из форм реализации конституционного неотчуждаемого права граждан;
- неотъемлемым элементом правового демократического государства;
- способом устранения нарушений, допущенных в процессе осуществления публичного управления;
- средством защиты прав, свобод и законных интересов граждан;
- гарантией эффективной реализации прав, свобод и интересов граждан, закрепленных законодательством РФ;
- опосредованным способом обеспечения режима законности, установленного в Российской Федерации, выявления правонарушителей и привлечение их к соответствующим видам юридической ответственности³⁷.

С.С. Тропская в своем исследовании пишет о том, что «налоговая (или финансовая) жалоба является разновидностью общей жалобы — жалобы на действия административных органов и их должностных лиц. Налоговая жалоба — это сообщение налогоплательщиком компетентному органу о нарушении своих субъективных налоговых прав и законных интересов государственными органами исполнительной власти (должностными лицами), обладающими властными полномочиями в налоговой сфере, с просьбой (требованием) восстановить нарушенные права и обеспечить охрану законных интересов и, в отдельных случаях, наказать виновное должностное лицо за совершение противоправного деяния». Административная (налоговая) жалоба по действующему законодательству представляет собой классическую административную жалобу³⁸.

В отличие от заявления или предложения, основанием которых могут быть как положительные, так и отрицательные действия, жалоба всегда имеет своим основанием действия или акты (факты) органа или должностного лица, которые оцениваются отрицательно. Отрицательная оценка, которая дается в жалобе ее автором излагаемым фактам и действиям, составляет

весьма существенный элемент содержания жалобы³⁹.

Федеральный закон от 2 мая 2006 г. «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации»⁴⁰ определяет, что жалоба — это просьба гражданина о восстановлении или защите его нарушенных прав, свобод или законных интересов либо прав, свобод или законных интересов других лиц (ст. 4).

Жалобы налогоплательщиков на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика, такие акты, действия или бездействие нарушают их права, подаются в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

Жалоба на постановление об административном правонарушении может быть подана в течение десяти дней со дня вынесения постановления.

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок, по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) в срок не позднее одного месяца со дня ее получения налоговым органом. Жалоба на постановление об административном правонарушении рассматривается в десятидневный срок со дня ее поступления в налоговый орган. Определение срока рассмотрения жалобы, а также срока досудебного разрешения соответствующего спора имеет исключительно важное значение. На данный факт обращалось внимание в научной литературе 40-х гг. XX в., в которой рассматривались правовые механизмы защиты прав налогоплательщиков.

В частности А. Бекаревич: писал «...правильное и быстрое рассмотрение налоговых жалоб имеет исключительно важное значение. Финансовые органы — от районного финансового отдела до наркомата финансов — должны строить эту работу так, чтобы интересы трудящихся ни в коем случае не пострадали. С другой стороны, при рассмотре-

³⁷ См.: Бударина В.А. Понятие, назначение и юридическая ценность административной жалобы в системе публичного управления // Правовые споры и порядок их разрешения. — Воронеж, 2005. — С. 19.

³⁸ См.: Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика — физического лица в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2007. — С. 21.

³⁹ См.: Тропская С.С. Защита прав и законных интересов налогоплательщика — физического лица (теоретические вопросы) // Право и государство: теория и практика. — 2007. — № 7. — С. 44.

⁴⁰ См.: СЗ РФ. — 2006. — № 19. — Ст. 2060.

нии налоговых жалоб финансовые органы должны зорко следить за тем, чтобы соблюдать интересы государства. Чрезмерная доверчивость ко всякой жалобе, некритическое отношение к ней не должны иметь места в работе финансовых органов. Рассмотрение налоговых жалоб дает финансовым органам представление о состоянии налоговой работы и помогает своевременно выявлять и устранять обнаруженные недостатки в этой работе. Регулярный и тщательный анализ материалов по налоговым жалобам способствует также установлению и исправлению неясностей и неточностей в действующих налоговых правилах и разъяснениях»⁴¹.

А. Бакаревич приводит один пример халатного отношения к рассмотрению жалоб: «отсутствие правильного учета ведет нередко к утере жалоб. Только беспорядочностью учета можно объяснить такие факты, как нахождение в пальто одного заведующего райфинотделом 30 жалоб, поданных осенью и обнаруженных весной, когда заведующий снова надел это пальто»⁴².

Говоря о современных административно-правовых средствах защиты прав налогоплательщиков, необходимо отметить, что жалоба не подлежит рассмотрению в следующих случаях:

- пропуска срока подачи жалобы, в соответствии со ст. 139 НК РФ;
- отсутствия указаний на предмет обжалования и обоснования заявляемых требований;
- подачи жалобы лицом, не имеющим полномочий выступать от имени налогоплательщика;
- наличия документально подтвержденной информации о принятии жалобы к рассмотрению вышестоящим налоговым органом (должностным лицом);
- получения налоговым органом информации о вступлении в законную силу решения суда по вопросам, изложенным в жалобе.

Заявителю должно быть сообщено о невозможности рассмотрения его жалобы в десятидневный срок со дня ее получения.

Отказ налогового органа (должностного лица налогового органа) в рассмотрении жалобы не исключает права заявителя (при внесении им всех необходимых исправлений) повторно подать жалобу в пределах сроков, установленных для подачи жалобы.

Документы, которые могут быть приложены к жалобе:

- акт ненормативного характера, который, по мнению заявителя, нарушает его права (постановление о привлечении к административной ответственности);
- акт налоговой проверки;
- первичные документы, подтверждающие позицию заявителя;
- иные документы, содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для рассмотрения жалобы.

Жалобы налогоплательщиков рассматриваются: на акты ненормативного характера, неправомерное действие или бездействие налоговых органов — вышестоящим налоговым органом; действия или бездействия должностных лиц налогового органа — вышестоящим должностным лицом данного или вышестоящего налогового органа; действия или бездействия должностных лиц налогового органа путем издания акта ненормативного характера — вышестоящим налоговым органом.

Жалоба на постановление о привлечении к административной ответственности: вынесенное налоговым органом в отношении организаций рассматривается вышестоящим налоговым органом; вынесенное должностным лицом налогового органа в отношении физического лица рассматривается вышестоящим должностным лицом данного или вышестоящего налогового органа⁴³.

Все поступающие в соответствующие налоговые органы жалобы направляются в юридические (правовые) подразделения, на которые возлагается обязанность по рассмотрению жалоб и подготовке решений. Жалоба подлежит направлению в нижестоящий налоговый орган на заключение. В запросе может содержаться указание на необходимость представления копий документов, необходимых для рассмотрения жалобы.

Срок для представления заключения не может превышать пяти рабочих дней с даты получения жалобы на заключение. Вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе установить более короткий срок для представления заключения.

К запросу могут быть приложены копии следующих документов:

- жалоба;
- акт ненормативного характера, на который подана жалоба;
- акт налоговой проверки;

⁴¹ См.: Бакаревич А. О порядке рассмотрения налоговых жалоб // Советские финансы. — 1940. — № 10-11. — С. 55.

⁴² Там же.

⁴³ См.: Приказ МНС России от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14/290 «Об утверждении регламента рассмотрения споров в досудебном порядке» // Экономика и жизнь. — 2001. — № 38.

- иные документы, содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для подготовки заключения.

В процессе рассмотрения и подготовки решений по жалобам налогоплательщиков юридические (правовые) подразделения запрашивают мнение соответствующих методологических подразделений. Запросы направляются с приложением необходимых документов (при их наличии).

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных Налоговым кодексом РФ. Если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству РФ, указанный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемого акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт либо вышестоящим налоговым органом в исключительных случаях при наличии достаточных документально подтвержденных оснований.

Комиссия по рассмотрению жалоб налогоплательщиков возглавляется руководителем или заместителем руководителя налогового органа, осуществляющим оперативное руководство юридическим (правовым) подразделением. Комиссия по рассмотрению жалоб налогоплательщиков включает руководство юридического (правового) подразделения, специалистов, принимающих непосредственное участие в подготовке рассмотрения жалобы, и иных специалистов юридических (правовых) подразделений, обладающих знаниями по вопросу рассматриваемой жалобы.

При достаточных основаниях полагать, что обжалуемый акт, действие или бездействие не соответствуют законодательству РФ, Комиссия рассматривает жалобы налогоплательщиков в присутствии должностных лиц организации — налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей. О времени и месте рассмотрения указанные лица извещаются заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то жалоба рассматривается в его отсутствие. В случае если налогоплательщик не может присутствовать при рассмотрении жалобы и обращается с просьбой перенести рассмотрение жалобы, налоговый орган рассматривает возможность такого переноса с учетом сроков, предусмотренных Налоговым

кодексом РФ. При достаточных основаниях полагать, что обжалуемый акт, действие или бездействие не соответствуют законодательству РФ, в Комиссию по рассмотрению жалоб налогоплательщиков приглашаются представители методологических подразделений. При тех же основаниях могут приглашаться представители нижестоящих налоговых органов.

В заседании комиссии по рассмотрению жалоб налогоплательщиков составляется протокол. В протоколе заседания комиссии по рассмотрению жалоб налогоплательщиков указывается:

- год, месяц, число и место заседания комиссии по рассмотрению жалоб налогоплательщиков;
- наименование налогового органа (должностного лица), рассматривающего жалобу налогоплательщика;
- основания жалобы налогоплательщика, ее реквизиты;
- сведения о явке лиц, участвующих в заседании комиссии;
- мнение каждого члена комиссии.

Протокол заседания Комиссии по рассмотрению жалоб налогоплательщиков подписывается всеми лицами, участвующими в заседании, не позднее следующего после заседания дня. По результатам рассмотрения жалобы руководителем налогового органа (заместителем руководителя, осуществляющим оперативное руководство юридическим (правовым) подразделением) принимается решение. Повторное принятие решения тем же налоговым органом по жалобе налогоплательщика по тому же предмету и основанию Налоговым кодексом РФ не предусмотрено.

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

В этой связи следует согласиться с тем, что в настоящее время необходимо разработать процедуру рассмотрения налоговых жалоб и закрепить эту процедуру в НК РФ, предоставить налогоплательщику более широкие процессуальные права в механизме защиты его прав и законных интересов. В настоящее время целесообразно предусмотреть меры дисциплинарной ответственности должностных лиц налоговых органов за нарушение режима досудебного разрешения налоговых споров⁴⁴.

⁴⁴ См.: Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика — физического лица в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2007. — С. 23.

Библиографический список:

1. Агафонов С.И. Административные процедуры и их реализация в деятельности органов внутренних дел: Дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2007.
2. Бекаревич А. О порядке рассмотрения налоговых жалоб // Советские финансы. — 1940. — № 10-11.
3. Бударина В.А. Понятие, назначение и юридическая ценность административной жалобы в системе публичного управления // Правовые споры и порядок их разрешения. — Воронеж, 2005.
4. Берестовой С.В. Налоговые процедуры в Российской Федерации и Соединенных Штатах Америки (сравнительно-правовой анализ): Дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2005.
5. Бельский К.С. Основы налогового права // Гражданин и право. — 2006. — № 10.
6. Гудым В.Н. Классификация способов защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде // Юрист. — 2005. — № 12.
7. Гудым В.Н. Способы защиты прав налогоплательщиков: современное состояние и перспективы развития: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2008.
8. Дудина Н.В. Правовые и организационные аспекты защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2005.
9. Захаров А.С. Механизм внесудебной защиты прав налогоплательщиков по Налоговому кодексу РФ // Налоговые споры: теория и практика. — 2004. — № 3.
10. Козлов Ю.М. Разрешение жалоб и заявлений трудящихся в органах советского государственного управления. — М., 1965.
11. Киялсханов И.Ш. Институт необходимой защиты граждан и его реализация в КоАП Российской Федерации // Вестник Московского университета МВД России. — 2003. — № 1.
12. Кучер С.П. Досудебное регулирование споров, возникающих по инициативе налогоплательщиков // Налоговые споры. — 2004. — № 2.
13. Кудря В.С. Об административных процедурах урегулирования споров // Бюллетень Министерства юстиции Российской Федерации. — 2005. — № 8.
14. Налоговые процедуры / Под ред. А.Н. Козырина. — М., 2008.
15. Лория В.А. Роль административных жалоб в охране прав граждан // Правоведение. — 1984. — № 5.
16. Мусаткина А.А. Правомерное поведение в финансовой сфере и финансовая дисциплина: понятие и виды // Право и политика. — 2005. — № 7.
17. Матиенко В.А. Проблемы досудебного производства по фактам нарушений законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2006.
18. Маслов Б.В. Институт обращений граждан в административном праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2008.
19. Пепеляев С.Г. Гражданин как субъект финансово-правовых отношений: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 1991.
20. Пепеляев С.Г. Налоговое право. — М., 2003.
21. Панова И.В. Административное судопроизводство и процедура внесудебного, досудебного рассмотрения административных дел // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. — 2007. — № 4.
22. Столмаков А.И. Административно-правовые и судебные методы охраны субъективных прав граждан СССР: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 1971.
23. Салищева Н.Г. Механизм защиты прав граждан в сфере исполнительной власти / В книге Общая теория прав человека / Отв. ред. Е.А. Лукашева. — М., 1996.
24. Сафронов В.А. Правовые средства защиты в таможенных отношениях // Административное и муниципальное право. — 2008. — № 2.
25. Страунинг Э.Л. Самозащита гражданских прав: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 1999.
26. Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика — физического лица в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2007.
27. Шевченко Я.Н. Средства защиты в гражданском праве // Советское государство и право. — 1977. — № 7.
28. Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе. — М., 2004.
29. Ядрихинский С.А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков — юридических лиц (финансово-правовой аспект): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2007.

References (transliteration):

1. Agafonov S.I. Administrativnye protsedury i ikh realizatsiya v deyatelnosti organov vnutrennikh del: Dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2007.
2. Bekarevich A. O poryadke rassmotreniya nalogovykh zhalob // Sovetskie finansy. — 1940. — № 10-11.
3. Budarina V.A. Ponyatie, naznachenie i yuridicheskaya tsennost' administrativnoy zhaloby v sisteme publichnogo upravleniya // Pravovye spory i poryadok ikh razresheniya. — Voronezh, 2005.
4. Berestovoy S.V. Nalogovye protsedury v Rossiyskoy Federatsii i Soedinennykh Shtatakh Ameriki (sravnitel'no-pravovoy analiz): Dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2005.
5. Bel'skiy K.S. Osnovy nalogovogo prava // Grazhdanin i pravo. — 2006. — № 10.
6. Gudym V.N. Klassifikatsiya sposobov zashchity prav nalogoplatel'shchikov v arbitrazhnom sude // Yurist. — 2005. — № 12.
7. Gudym V.N. Sposoby zashchity prav nalogoplatel'shchikov: sovremennoe sostoyanie i perspektivy razvitiya: Avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2008.
8. Dudina N.V. Pravovye i organizatsionnye aspekty zashchity prav nalogoplatel'shchikov v Rossiyskoy Federatsii: Dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2005.
9. Zakharov A.S. Mekhanizm vnesudebnoy zashchity prav nalogoplatel'shchikov po Nalogovomu kodeksu RF // Nalogovye spory: teoriya i praktika. — 2004. — № 3.
10. Kozlov Yu.M. Razreshenie zhalob i zayavleniy trudyashchikhsya v organakh sovetskogo gosudarstvennogo upravleniya. — M., 1965.
11. Kilyashkanov I.Sh. Institut neobkhodimoy zashchity grazhdan i ego realizatsiya v KoAP Rossiyskoy Federatsii // Vestnik Moskovskogo universiteta MVD Rossii. — 2003. — № 1.
12. Kucher S.P. Dosudebnoe regulirovanie sporov, vznikayushchikh po initsiative nalogoplatel'shchikov // Nalogovye spory. — 2004. — № 2.
13. Kudrya V.S. Ob administrativnykh protsedurakh uregulirovaniya sporov // Byulleten' Ministerstva yustitsii Rossiyskoy Federatsii. — 2005. — № 8.
14. Nalogovye protsedury / Pod red. A.N. Kozyrina. — M., 2008.
15. Loriya V.A. Rol' administrativnykh zhalob v okhrane prav grazhdan // Pravovedenie. — 1984. — № 5.
16. Musatkina A.A. Pravomernoe povedenie v finansovoy sfere i finansovaya distsiplina: ponyatie i vidy // Pravo i politika. — 2005. — № 7.
17. Matienko V.A. Problemy dosudebnogo proizvodstva po faktam narusheniy zakonodatel'stva o nalogakh i sborakh v Rossiyskoy Federatsii: Avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2006.
18. Maslov B.V. Institut obrashcheniy grazhdan v administrativnom prave: Avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2008.
19. Pepelyaev S.G. Grazhdanin kak sub'ekt finansovo-pravovykh otnosheniy: Avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 1991.
20. Pepelyaev S.G. Nalogovoe pravo. — M., 2003.
21. Panova I.V. Administrativnoe sudoproizvodstvo i protsedura vnesudebnogo, dosudebnogo rassmotreniya administrativnykh del // Vestnik Vysshego arbitrazhnogo suda Rossiyskoy Federatsii. — 2007. — № 4.
22. Stolmakov A.I. Administrativno-pravovye i sudebnye metody okhrany sub'ektivnykh prav grazhdan SSSR: Avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 1971.
23. Salishcheva N.G. Mekhanizm zashchity prav grazhdan v sfere ispolnitel'noy vlasti / V knige Obshchaya teoriya prav cheloveka / Otv. red. E.A. Lukasheva. — M., 1996.
24. Safronov V.A. Pravovye sredstva zashchity v tamozhennykh otnosheniyakh // Administrativnoe i munitsipal'noe pravo. — 2008. — № 2.
25. Strauning E.L. Samozashchita grazhdanskikh prav: Avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 1999.
26. Tropskaya S.S. Pravovoy status nalogoplatel'shchika — fizicheskogo litsa v Rossiyskoy Federatsii: Avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2007.
27. Shevchenko Ya.N. Sredstva zashchity v grazhdanskom prave // Sovetskoe gosudarstvo i pravo. — 1977. — № 7.
28. Tsvetkov I.V. Nalogoplatel'shchik v sudebnom protsesse. — M., 2004.
29. Yadrikhinskiy S.A. Zashchita prav i zakonnykh interesov nalogoplatel'shchikov — yuridicheskikh lits (finansovo-pravovoy aspekt): Avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2007.