Ахмед Хайдер Наджиб Ахмед. Обжалование административных решений налоговых органов в Республике Ирак: диссертация ... кандидата Юридических наук: 12.00.14 / Ахмед Хайдер Наджиб Ахмед;[Место защиты: ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов»], 2018.- 251 с.

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** На сегодняшний день в Ираке сложилось многоотраслевое регулирование производства по обжалованию решений публичной администрации вообще, и налоговой в частности, которое не отличается четкостью и единообразием подходов. Наряду с административными правовыми актами применяются гражданские и гражданско-процессуальные нормы, издаются узкоспециализированные правовые документы. В этих условиях существует определенная неоднозначность в применении терминов и понятий, различия в определении порядка обжалования, видов административных решений и органов, принимающих эти решения и рассматривающих жалобы по ним.

Что касается иракского налогового законодательства, то оно устанавливает  
свой особый порядок обжалования решений и действий налоговой публичной  
администрации, отличный от общего порядка обжалования в административном  
праве. Вместе с тем, также отличаются и установленные сроки для подачи жалоб  
на налогово-административные решения от аналогичных сроков для обжалования  
решений, не относящихся к налоговой сфере. Обращает на себя внимание тот факт,  
что в научных трудах по налоговым правоотношениям Ирака и других арабских  
стран нет единого подхода к использованию определенной терминологии  
относительно порядка разрешения административных конфликтов или

обжалования административных решений и ненормативных актов налоговых  
органов. Так в отношении ненормативных актов применяются термины "решение в  
сфере налогов", "административное решение в сфере налогов", "налоговое  
административное решение", "налоговое решение", возможны и другие термины.  
То же самое касается названия органов публичной администрации, в компетенции  
которых находится контроль за правильностью и своевременностью уплаты  
налогов в Ираке. Как в научной литературе, так и в законодательстве мы встречаем  
следующие наименования: налоговый административный орган,

административный орган по налогам, налоговая власть, финансовая власть, налоговая администрация, и другие термины.

Таким образом, приводимая в иракском налоговом законодательстве терминология относительно порядка обжалования не имеет единого понятийного аппарата, а органы, компетентные в рассмотрении налоговых жалоб также разрозненны, одни из них имеют административный статус и относятся к так называемым органам активной налоговой администрации, другие выполняют юрисдикционные функции и формируются в соответствии с распоряжениями министра финансов Ирака в составе налоговой администрации для разрешения споров, возникающих по различным видам налогов.

Определенные проблемы вызывает и вопрос о доказательствах, который заслуживает внимания с точки зрения доказательной юридической силы тех или иных документов, предоставляемых налогоплательщиком или налоговым органом на всех этапах обжалования, учитывая, что предоставляемые в контексте налоговых споров доказательства имеют ряд своих условий и принципов ввиду специфики налоговых решений.

Необходимо отметить, что проблемам правового регулирования обжалования в административном праве Ирака посвящены многочисленные научные

публикации и монографические работы, но до настоящего времени комплексное исследование и анализ правовых проблем, связанных с порядком обжалования именно в налоговой сфере не проводилось.

Таким образом, актуальность избранной темы определяется необходимостью теоретического осмысления практико-прикладных проблем, связанных с правовой регламентацией процедуры обжалования действий или бездействия и решений налоговых органов в административном делопроизводстве в Ираке и определении приоритетных направлений развития системы налогово-административного регулирования в условиях реформирования налогового законодательства Республики Ирак.

**Состояние разработанности темы исследования.** Теоретическую основу  
диссертации составили главным образом труды российских и иракских ученых, а  
также специалистов ряда арабских стран в области административного  
правоведения, финансовой и налоговой сферы таких как: Д. Н. Бахрах, А.Б.  
Брызгалин, В.Н. Бутылин, В. Н, Ю.А. Варфоломеева, А. Н.Гуев, А.Б. Зеленцов,  
И.Ю. Зобова, Ю. Ф. Кваша, Д. В. Кислов, А.Н.Козырин, И.И.Кучеров, В.В.  
Мальков, М.Н. Марченко, Н.И. Матузов, Н.А. Насонов, С.Г.Пепеляев, А. К.  
Саркисов, А. Г. Салищева, Н.Н.Старилов, Тютин Д. В, М.А.Штатина, Н. Ю.  
Хаманева, А.Ф. Черданцев, О.А.Ястребов, Абдуллах Есмат, Аз-Захир Халед Халил,  
Ассангури Абдурразак, Аль-Барзанджи Эссам Абдэль-Ваххаб, Ан-Нахи

Салахуддина, Аль-Джанаби Тахир, Аль-Бетрек Юнис Ахмед, Аль-Тиэлани Абдуль-Кадер, Адальби Мона и другие.

В российской правовой науке достаточно основательно изучены общие вопросы института обжалования. К числу ученых, которые в разное время занимались указанными вопросами, следует отнести В.Н. Бутылина, О.В. Гречкину, Е.В. Давыдову, А.Б.Зеленцова, И.Ш. Килясханова, В.В. Малькова, В.И. Ремнева и др.

Однако комплексному исследованию вопросы обжалования

административных решений налоговых органов в Ираке в трудах вышеназванных и других исследователей не подвергались.

Указанная научная проблема не выдвигалась в качестве самостоятельного предмета проводимых ранее научных исследований, сосредоточивших свое внимание либо на общих вопросах налогового обжалования без проведения комплексного анализа всех его аспектов, либо на отдельных составляющих обжалования. Например, на проблеме отсутствия полномочий у иракских судов в рассмотрении налоговых жалоб, либо отдельных условиях и процедурах обжалования, либо на простом описании положений иракского налогового законодательства без проведения анализа и толкования положений, связанных с наиболее важными вопросами правоприменительной практики при обжалованиях. Данные обстоятельства свидетельствуют о недостаточной степени научной разработанности темы настоящего диссертационного исследования.

**Цель исследования** заключается в изучении порядка обжалования административных решений, действий (бездействия) налоговых органов Ирака, комплексном анализе и систематизации полученной информации с целью выявления проблем и последующего формулирования научных и практических рекомендаций по совершенствованию указанного правового института и сопутствующих ему процедур в административном праве Ираке.

Достижение поставленной цели предопределило необходимость решения следующих **задач**:

- на основе сравнительного анализа положений иракского законодательства с  
аналогичными нормами законодательства других арабских стран и России  
раскрыть как общие для административного права Ирака понятия обжалования  
решений, действий (бездействия) административных органов (органов публичной  
администрации), так и понятие обжалования решений, действий (бездействия)  
налоговых органов, а также ряд иных понятий и формулировок, связанных с  
процедурой обжалования;

- выявить причины и факторы, способствующие возникновению  
административных споров в налоговой сфере, а также правовые принципы  
обжалования в иракском законодательстве;

определить перечень и виды нормативных актов, формирующих правовую основу института обжалования административных решений, действий (бездействия) налоговых органов в Ираке;

определить основные стороны административного спора, возникающего в сфере налогообложения, их правовой статус в соответствии с законодательством Ирака, правовые гарантии по защите интересов данных сторон, а также правовые рамки таких правоотношений;

на основе анализа законодательных положений, рассмотреть особенности и различия в процедурах обжалования решений, действий (бездействия) налоговых органов по различным видам налогов в Ираке, таких как налог на недвижимость, налог на землю, подоходный налог и др.; сравнить этот порядок с содержательно близким институтом обжалования административных решений таможенных органов по вопросам взимания таможенной пошлины;

на основе тщательного анализа порядка административного обжалования решений, действий (бездействий) налоговых органов Ирака по подоходному налогу, выявить недостатки в регулировании и практике реализации процедур, необходимых для обжалования в административном порядке в налоговом органе, или в специализированных юрисдикционных органах - в Апелляционном комитете и Кассационном органе, создаваемых в структуре налоговой администрации Ирака, согласно положениям Закона Республики Ирак «О подоходном налоге»;

раскрыть роль доказательств в процессе обжалования административных решений, действий (бездействия) налоговых органов, принципы и условия доказывания позиций сторон, а также определить виды доказательств и их правовую силу в соответствии с законодательством Ирака и в сравнении с другими законодательствами;

сравнить общий порядок обжалования решений публичной администрации Ирака с порядком обжалования решений налоговой публичной администрации; сопоставить роль и значение независимых административных судов Ирака, участвующих в обеспечении важнейших конституционных прав и соблюдении демократических принципов в административных спорах с деятельностью квазисудебных (юрисдикционных) органов, созданных в структуре налоговой администрации Ирака (Апелляционных комитетов, Комитетов по аудиту, Кассационного органа и др.);

уяснить понятие вторичных административных решений налоговых органов, принимаемых в качестве обеспечительных (пенитенциарных) мер; выявить проблемы и сформулировать рекомендации по совершенствованию

законодательного регулирования порядка обжалования таких вторичных решений в Ираке;

- определить вероятность, преимущества и возможные варианты установления судебного контроля применительно к деятельности налоговых органов Ирака.

**Объектом исследования** являются общественные отношения, возникающие в процессе обжалования административных решений, действий (бездействия) налоговых органов Ирака.

**Предмет исследования** включает правовые нормы законодательного и подзаконного характера, регулирующие основы и порядок осуществления обжалования административных решений, действий (бездействия) в налоговой сфере, а также правоприменительная практика, связанная с данной проблематикой, в том числе решения Апелляционного комитета и Кассационного органа.

**Нормативную базу исследования** составили положения ныне действующей  
Конституции Ирака 2005 года, законодательные акты Ирака, в том числе, Закон «О  
Государственном совете», Закон «О гражданской службе», Гражданско-  
процессуальный кодекс, Закон «О доказательствах» Законы «О подоходном  
налоге», "О налоге на недвижимость", "О налоге на землю", инструкции  
Министерства финансов Ирака, Главного центрального налогового органа Ирака,  
иные правовые нормы, а также действовавшие ранее правовые акты и

конституции.

**Методологическая основа** обусловлена предметом исследования и  
предопределена общеметодологическими позициями современной юриспруденции.  
Применен диалектический подход к рассмотрению проблемы с использованием  
общенаучных и частнонаучных методов научного познания: сравнительно-  
правового, формально-юридического, конкретно-исторического, логического,  
системного анализа, правового моделирования. При исследовании проблем,  
находящихся на стыке отраслевых юридических наук применялся

междисциплинарный подход.

Использование данных методов позволило всесторонне и комплексно изучить проблему, сделать теоретические обобщения, сформулировать практические рекомендации и выводы.

**Эмпирическую базу диссертационного исследования** составили материалы  
правоприменительной практики апелляционных комитетов и Главного

центрального налогового органа Ирака, правоприменительные акты, изданные иными государственными органами Ирака, арабских и не арабских стран.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в  
проведении комплексного теоретического анализа обособленной группы  
административных правоотношений, возникающих в процессе обжалования  
решений, действий (бездействия) органов публичной налоговой администрации в  
Ираке. В проведенном исследовании определено понятие, цели и назначение  
обжалования административных решений, действий (бездействия) налоговых  
органов Ирака; обозначены статусы и пределы компетенции сторон  
административного налогового спора и правоотношения между ними в процессе  
обжалования; выявлены особенности правового регулирования обжалования  
решений, действий (бездействия) налоговых органов применительно к различным  
видам налогов, включающие административные средства, способы,

общепроцессуальные и специфические признаки административного налогового обжалования.

Научная новизна отражена в представленных и обоснованных теоретических положениях, выводах и предложениях по совершенствованию положений законодательства Ирака, регулирующих порядок и механизм обжалования решений, действий (бездействия) налоговых органов.

На защиту выносятся следующие **положения, являющиеся новыми или содержащие элементы новизны:**

1. Делается вывод об отсутствии в иракском законодательстве общего определения административного спора и налогового спора как его разновидности. В выявленном многообразии понятий, которые используются иракским законодателем для характеристики спорных административных отношений в налоговой сфере, автор выделяет единую юридическую конструкцию - налоговый спор, понимаемый как противоречие взглядов и отсутствие согласия между налогообязанным лицом и налоговой администрацией при исполнении налоговыми органами своих функциональных обязанностей по начислению и взиманию налогов. Данное понимание налогового спора предлагается закрепить законодательно.
2. Отмечается, что в современной административно-правовой практике регулирования отношений в сфере налогообложения в Республике Ирак присутствуют три типа обращений граждан: ходатайство, административная жалоба, административный иск (заявление). Ходатайство является письменной или устной просьбой о смягчении условий принятого решения по налогообложению или просьбой о помощи со стороны административного органа, оно не выступает против административного решения, к нему не предъявляются практически никакие формальные требования. Административная жалоба отличается от ходатайства большей формальной определенностью. Это письменное обращение, в котором указывается на нарушения со стороны налогового органа прав и интересов лица и выражается требование об устранении этих нарушений. На этапе апелляции и кассации административная жалоба приобретает форму административного иска, для него характерны специальные процессуальные процедуры, а правовые последствия принимаемого по нему решения отличны от правовых последствий административного обжалования.

3. В административном праве Ирака в современных условиях действует исторически сложившаяся группа законодательных актов, независимо друг от друга регулирующих порядок обжалования решений, действий, (бездействия) налоговых органов применительно к отдельным налоговым платежам. При этом во всех случаях предусматривается трехэтапная процедура обжалования. На первом этапе все обжалования рассматриваются в налоговых органах по месту нахождения налогоплательщика, а на последующих этапах обжалования передаются в различные квазисудебных учреждения, которые функционируют в структуре налоговой публичной администрации Ирака и специализируются на спорах по отдельным видам налогов. Указанный порядок представляется автору излишне усложненным и неудобным как с точки зрения налогоплательщика, так и с точки зрения самого государства, которое несет дополнительные расходы на формирование и содержание запутанной и малоэффективной системы администрирования.

Обосновывается авторская позиция о необходимости систематизации норм и унификации порядка обжалования решений, действий (бездействия) налоговых органов Ирака по различным видам налогов, для чего потребуется разработка и

принятие специального закона "О порядке обжалования решений, действий (бездействия) налоговых органов Ирака".

4. Делается вывод, что порядок обжалования решений, действий  
(бездействия) налоговых органов в Ираке отличается от общего порядка  
обжалования решений, действий (бездействия) публичной администрации, в том  
числе таможенной службы. Главное отличие состоит в том, что в отношении  
решения, действия (бездействия) любого административного органа Ирака после  
обычного административного обжалования предусмотрена возможность

обращения в административные суды, функционирующие в структуре судебной системы Ирака. В отношении же решений и действий (бездействия) налоговых органов установлен законодательный запрет на судебную процедуру обжалования. Налоговыми законами установлен особый правовой порядок последующих этапов обжалования. Так на втором и третьем этапе обжалование в форме административного иска подается в специально формируемые в системе центральной налоговой администрации Ирака юрисдикционные (квазисудебные) органы: Комитет по аудиту и Управление по недвижимости при обжаловании решений по налогу на имущество и налогу на землю, Апелляционный комитет и Кассационный орган при обжаловании решений по подоходному налогу.

1. Обосновывается необходимость упорядочения и законодательного оформления института доказательств применительно к процедуре обжалования решений и действий (бездействия) налоговых органов Ирака. Отмечается, что доказательства используются на всех этапах обжалования, однако методы их предоставления, источники доказательств и способы доказывания сторонами своих позиций не систематизированы. Выявлено также, что действующее законодательство Ирака не содержит принципа возложения бремени доказывания на одну из сторон. Бремя предоставления доказательств распределяется между участниками административного налогового спора и может переходить от одной стороны к другой в зависимости от этапов обжалования.
2. Изложена авторская позиция о необходимости законодательного закрепления процедуры обжалования вторичных решений налогового органа. Согласно положениям иракского законодательства налоговый орган имеет широкие полномочия по применению обеспечительных мер таких как: запрет для налогового должника на выезд за пределы Ирака; приостановление взаимодействия налогоплательщика с другими государственными органами до тех пор, пока долг по налогу не будет погашен; наложение ареста на банковские счета налогоплательщика и др. Указанные так называемые вторичные решения налогового органа существенно ограничивают права налогоплательщиков, однако порядок и процедура обжалования названных решений не имеет четкого законодательного закрепления.

7. Доказана необходимость на современном этапе делегирования части  
полномочий Главного центрального налогового органа в сфере рассмотрения  
обжалований региональным налоговым органам, а также формирование во всех  
провинциях Ирака квазисудебных органов, и передача им полномочий по  
рассмотрению налоговых апелляционных и кассационных исков. Предложено  
также изменить порядок формирования квазисудебных органов (Апелляционного  
комитета, Кассационного органа и др.), в состав которых должны входить  
несколько независимых судей, компетентных в рассмотрении налоговых споров.

8. Выдвигается ряд предложений по изменению норм действующего налогового законодательства Республики Ирак, призванных повысить уровень защиты прав налогоплательщиков. В частности, предлагается:

внести изменения, которые позволят обжаловать через независимый суд тех налоговых решений, которые повлекли за собой нарушение прав налогоплательщика и нанесли ущерб его финансовым интересам, а также предусмотреть возможность судебного пересмотра решений Кассационного органа;

разработать и закрепить в виде приложения к соответствующим законам унифицированные формы жалобы и иска, наглядно демонстрирующие все обязательные элементы и сведения, которые необходимо указать в названных документах;

- внести изменения относительно увеличения отведенного действующим  
законодательством 21-дневного срока для обжалования в административном  
порядке решений, действий (бездействия) налогового органа на 30-дневный срок;

- законодательно установить точный срок для рассмотрения жалоб в  
налоговом органе, по истечении которого налоговый орган обязан дать ответ, что  
призвано решить проблему оставления жалоб и заявлений граждан без ответа, и др.

**Теоретическая значимость исследования** состоит в научном обосновании  
положений, не нашедших достаточного отражения в действующих нормативных  
правовых актах Республики Ирак. Ряд содержащихся в диссертации выводов в той  
или иной степени развивают общетеоретические и административно-правовые  
знания в области правового положения налогоплательщика в Ираке. Прежде всего,  
это касается сущности и содержания процессуальной и административной  
деятельности налоговых органов в целях защиты финансовых интересов  
государства и осуществления налоговых сборов, нормативно-правовой

регламентации деятельности налогоплательщиков и налоговых органов, механизма осуществления налогового учета и начисления, системы правовых гарантий государства и налогоплательщика и др.

Результаты исследования могут быть учтены при осуществлении законодательных инициатив, направленных на совершенствование механизма обжалования административных решений налоговых органов и защиту финансовых интересов, как государства, так и налогоплательщика, соблюдение его конституционных прав.

**Практическая значимость** результатов диссертационного исследования состоит в выработке и обосновании предложений по совершенствованию законодательства Ирака в сфере налогового администрирования.

Результаты диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе при подготовке специалистов в области права и налогового управления, как в Ираке, так и в России, а также в дальнейших научных исследованиях.

**Апробация результатов исследования.** Диссертация подготовлена и обсуждена на кафедре административного и финансового права Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования "Российский университет дружбы народов".

Основные положения диссертационного исследования изложены автором в форме докладов и выступлений на международных и всероссийских научно-практических конференциях: IX международная научно-практическая конференция

«Актуальные проблемы юридических наук: теория и практика» (г. Москва, 29-30  
апреля 2015 г.), VII международная научно-практическая конференция  
«Отечественная наука в эпоху изменений: постулаты прошлого и теории нового  
времени» (г. Екатеринбург, 2015 год), III международная научно-практическая  
конференция «Отечественная наука в эпоху изменений: постулаты прошлого и  
теории нового времени» (г. Екатеринбург, 2014 г.), XVII Международная научно-  
практическая конференция «Актуальные проблемы права России и стран СНГ-  
2015» (г. Челябинск, 3-4 апреля 2015 г.), Международная дистанционная научно-  
практическая конференция «Административное право и процесс: история,  
современность, перспективы развития» (г. Москва-Запорожье, 21-22 мая 2014 г.);  
"Публично-правовые механизмы в обеспечении общественного развития".  
Всероссийская научно-практическая конференция, посвященная памяти

профессора Нины Антоновны Куфаковой. Российский университет дружбы народов. (г. Москва, 7 Апреля 2017г).

Основные результаты диссертационного исследования нашли отражение в 10-и научных статьях, которые опубликованы в научных журналах, а также материалах научно-практических международных и региональных конференций.

**Структура диссертации** обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, двух глав, включающих восемь параграфов, заключения, приложений и библиографического списка.