Для заказа доставки данной работы воспользуйтесь поиском на сайте по ссылке: <http://www.mydisser.com/search.html>

Производство по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов в арбитражных судах первой инстанции

**Год:**

2005

**Автор научной работы:**

Цацулина, Екатерина Игоревна

**Ученая cтепень:**

кандидат юридических наук

**Место защиты диссертации:**

Саратов

**Код cпециальности ВАК:**

12.00.15

**Специальность:**

Гражданский процесс; арбитражный процесс

**Количество cтраниц:**

192

## Оглавление диссертации кандидат юридических наук Цацулина, Екатерина Игоревна

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. Возбуадение и подготовка дела к судебному разбирательству по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов.

§ 1.1. Общая характеристика дел об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов.

§ 1.2. Особенности обращения в арбитражный суд и возбуждения дела.

§ 1.3. Подготовка дела к судебному разбирательству.

ГЛАВА 2. Правовой статус лиц, участвующих в деле об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов.

§ 2.1. Процессуальное положение лиц, участвующих в деле.

§ 2.2. Применение отдельных институтов искового производства к сторонам налогового спора.

§ 2.3. Распорядительные полномочия сторон.

ГЛАВА 3. Особенности судебного разбирательства дел об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов.

§ 3.1. Стадия рассмотрения дела, возникающего из налоговых правоотношений. Особенности доказывания и доказательств по налоговому спору.

§ 3.2. Сущность решения арбитражного суда по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Производство по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов в арбитражных судах первой инстанции"

Актуальность темы исследования. В условиях реформирования российской судебной и налоговой систем особого внимания заслуживает производство, осуществляемое арбитражными судами по спорам с участием налоговых органов.

С момента введения в действие части первой НК РФ прошло более четырех лет. Однако российское налоговое законодательство, как сравнительно молодая отрасль законодательства, «грешит» высокой степенью коллизионности, наличием пробелов, нечеткостью формулировок, нарушением правил юридической техники, что неизбежно порождает различноетолкование одной и той же нормы налогоплательщиками и налоговыми органами, влечет явные ошибки при применении налоговых норм.

К сожалению, в деятельности налоговых органов сохраняется и ярко выраженная фискальная тенденция. Применение налогоплательщиком оптимизационных схем с целью уменьшения суммы налогов, уплачиваемых в бюджет, также не вызывает одобрения со стороны контролирующих органов и порождает конфликтные ситуации. Эти обстоятельства, по мнению многих исследователей, служат причинами возникновения налоговых споров1, являющихся по своей природе делами, возникающими из публично-правовых отношений. Зачастую граждане-предприниматели и юридические лица прибегают к судебной защите, как гарантированной ст.46 Конституции наиболее эффективной и наивысшей форме защиты их прав и охраняемых законом интересов.

В последние годы наблюдается устойчивая тенденция к увеличению количества налоговых споров, передаваемых налогоплательщиками на разрешение судебным органам. Так, в 2002 г. арбитражными судами

1 См.: Медведев А.Н. Налоговые споры в арбитражных судах. М., 1997. С.32-33; Савченко Ю.М. Реализация права на судебную защиту при обжаловании решений и действий налоговых органов и их должностных лиц. Автореф. Дисс. . канд. юрид. наук. СПб, 2001 . С.8.

Российской Федерации рассмотрено 24648 требования о признании недействительными ненормативных актов налоговых органов, в 2003 г. количество таких дел увеличилось до 33756, в то время как аналогичные показатели составляли соответственно в 1999 г. - 8825, в 2000 г. — 13159, в 2001 г. - 216221. Такая статистика объективно свидетельствует о доверии налогоплательщиков к судебной системе, поскольку именно «в суде налогоплательщик и налоговый орган становятся равноправными участниками арбитражного судопроизводства, осуществляемого на основе состязательности и равенства сторон»2.

Материально-правовая специфика дел об оспаривании ненормативных актов и действий налоговых органов, их особый характер, неизбежно влечет появление процессуальных особенностей их судебного разрешения. До введения в действие Арбитражного процессуального кодекса РФ 2002 г. производство по делам, возникающим из публично-правовых отношений, в том числе и налоговых правоотношений, осуществлялось в рамках искового производства без учета их процессуальной специфики. В настоящее время производство по делам об оспаривании ненормативных актов, решений и действий государственных органов и должностных лиц, регламентируется специальными нормами главы 24 Арбитражного процессуального кодекса РФ в рамках административного судопроизводства. Такой законодательный шаг в целом отвечает потребностям современного судопроизводства.

Однако двухлетняя практика применения Кодекса показала, что новеллы главы 24 так и не смогли разрешить всех теоретически и практически значимых вопросов судебного разрешения налоговых споров. Кроме того, отказ от иска как средства защиты прав налогоплательщиков привел к ряду процессуальных проблем и отсутствию единообразия в практике арбитражных судов различных федеральных округов. Это снижает эффективность судебной

1 См.: Судебно-арбитражная статистика. О рассмотренных спорах с участием налоговых органов в 1999 - 2003 годах//Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2004. № 4. С.ЗЗ.

2 Баталова Л.А., Вершинин А.П. Способы защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде. СПб., 1997. С.22. защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (налоговых агентов), а в отдельных случаях ущемляет и бюджетные интересы государства. Следовательно, требуется дальнейшее совершенствование процессуального порядка рассмотрения и разрешения налоговых споров.

В литературе недостаточно исследованы процессуальные аспекты дел об оспаривании ненормативных актов и действий налоговых органов. Проблемам правовой природы мер обеспечения по налоговым спорам, а также срокам для обращения налогоплательщиков в арбитражный суд и вовсе не уделялось внимания. Отдельные вопросы освещены в работеВершинина А.П. и Баталовой JI.A., Петровой Г.В., Цветкова И.В. диссертационных исследованиях Остроумова А.А., Савченко Ю.М.1. Однако ни одна из этих работ, на наш взгляд, не содержит всеобъемлющего решения теоретических и практических проблем производства по делам, возникающим из налоговых правоотношений.

В частности, дискуссионными остаются вопросы о правовой природе дел об оспаривании ненормативных актов и действий налоговых органов, о целесообразности использования иска как средства защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде, о том, какие конкретно действия и акты налоговых органов являются предметом оспаривания, о статусе лиц, участвующих в деле, и их распорядительных полномочиях, о распределении бремени доказывания между сторонами налогового спора, о роли арбитражного суда в процессе доказывания и его полномочиях при вынесении решения. Кроме того, отдельные положения вышеуказанных исследований утратили свою актуальность в связи с принятием нового Арбитражного кодекса РФ 2002 года.

1 См.: Баталова Л.А., Вершинин А.П. Способы защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде. СПб., 1997; Петрова Г.В. Применение права в налоговых спорах. М., 1998.; Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: Практическое пособие по судебной защите. М, 2000; Савченко Ю.М. Реализация права на судебную защиту при обжалованиирешений и действий налоговых органов и их должностных лиц. Автореф дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. С.-Петербург, 2001; Остроумов А.А. Особенности искового производства в арбитражных судах по делам, возникающим из налоговых правоотношений. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. М., 2002.

Диссертационные исследования Каган Е.В. и Артемьевой Ю.А. хотя и проведены с учетом новелл Арбитражного процессуального кодекса РФ, однако в них проанализированы лишь отдельные аспекты производства по делам, возникающим из налоговых правоотношений1.

Рассмотренные выше обстоятельства обуславливают актуальность исследования процессуальной формы разрешения споров о признании недействительными ненормативных актов и незаконными действий налоговых органов. Сразу оговорюсь, что в рамках диссертационного исследования вопрос об оспаривании нормативных правовых актов налоговых органов в данной работе рассматриваться не будет.

Цели и задачи диссертационного исследования.

Целью данного исследования является установление процессуальных особенностей дел об оспаривании всех категорий ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов в арбитражных судах, выработка научно-обоснованных рекомендаций, направленных на устранение пробелов и противоречий законодательства, регулирующего производство по этой категории дел, а также теоретическая разработка проблем достижения баланса частных и государственных интересов при разрешении и рассмотрении налоговых споров.

Для достижения цели поставлены следующие задачи:

1) исследовать природу производства по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов;

2) оценить возможность применения административного иска в качестве средства защиты прав и интересов налогоплательщиков (налоговых агентов) в арбитражных судах;

1 См.: Каган Е.В. Особенности рассмотрения арбитражными судами дел об оспаривании решения налогового органа о взыскании недоимки. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. М., 2003; Артемьева Ю.А. Рассмотрение арбитражными судами РФ споров, вытекающих из налоговых правоотношений. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. М., 2003.

3) проанализировать природу срока для обращения налогоплательщиков (налоговых агентов) в арбитражный суд и последствия его пропуска;

4) определить характер приостановления оспариваемого акта налогового органа как обеспечительной меры;

5) установить состав лиц, участвующих в исследуемой категории дел; установить особенности реализации принципа диспозитивности и осуществления участниками налогового спора их процессуальных прав;

6) выявить процессуальные особенности дел об оспаривании ненормативных актов и действий налоговых органов, проявляющиеся в стадии подготовки дела и в процессе судебного разбирательства;

7) проанализировать полномочия арбитражного суда при вынесении решений по исследуемой категории дел, осветить некоторые аспекты судебного усмотрения;

8) подготовить и внести предложения по совершенствованию арбитражного процессуального и налогового законодательства.

Объект исследования. Объектом диссертационного исследования является изучение правоотношений, складывающихся в процессе производства по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов в арбитражных судах первой инстанции.

Предмет исследования. Предметом настоящего диссертационного исследования является анализ основных положений теории производства по делам об оспаривании ненормативных актов и действий государственных органов, а также российского налогового и арбитражного процессуального законодательства и практики его применения при производстве по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов в первой инстанции арбитражных судов.

Теоретическая база исследования. Теоретическую основу исследования составили как работы, непосредственно посвященные процессуальным проблемам рассмотрения налоговых споров, так и работы общетеоретического характера по вопросам административного и налогового права, гражданского и арбитражного процесса. В частности, автором изучены работы С.С. Алексеева, С.Н. Абрамова, А.В. Абсалямова, М.Г. Авдюкова, А.И. Бабкина, Д.Н. Бахраха, Н.В. Березиной, А.Т. Боннера, А.В. Брызгалина, JI.A. Баталовой, А.П. Вершинина, М.А. Викут, Д.В. Винницкого, В.В. Витрянского, С.А. Герасименко, JI.A. Грось, М.А. Гурвича, А.А. Добровольского, П.Ф.Елисейкина, В.М. Жуйкова, И.М. Зайцева, Н.Б. Зейдера, М.В. Карасевой И.В., В.Т. Квиткина, А.Ф. Клейнмана, С.В. Курылева, Э.Н. Нагорной, Г.Л. Осокиной, И.В. Пановой, С.Г. Пепеляева, Петровой Г.В., Ю.А. Поповой, И.М. Пятилетова, И.В. Решетниковой, Н.Г. Салищевой, C.JI. Симонян, Ю.Н. Старилова, Ю.А. Тихомирова, М.А. Треушникова, J1.B. Тумановой, Д.А. Фурсова, Н.Ю. Хаманевой, Н.И. Химичевой, И.В. Цветкова, Н.А. Чечиной, Д.М. Чечота, М.С. Шакарян, В.М. Шерстюка, В.Н. Щеглова, Д.М. Щекина, В.В. Яркова и других ученых.

При подготовке диссертационного исследования использовались также труды молодых ученых Е.В. Кагана, А.А. Остроумова, Ю.М. Савченко, специально посвященные процессуальным особенностям рассмотрения дел, возникающих из налоговых правоотношений.

Методологическая основа исследования. Методология диссертационного исследования характеризуется использованием общенаучного, формально-логического, сравнительно-правового, технико-юридического и других методов.

Нормативная и эмпирическая основа исследования. Нормативную основу исследования составило российское конституционное, арбитражное процессуальное и налоговое законодательство. Автором изучены и оценены судебные акты Конституционного Суда РФ, руководящие разъяснения Пленумов Высшего Арбитражного Суда и Верховного Суда РФ. Эмпирической основой исследования послужила опубликованная судебная практика Высшего

Арбитражного Суда РФ, Федеральных судов Поволжского, Северо-Западного, Восточно-Сибирского, Центрального округов, а также данные, полученные автором в результате изучения практики Арбитражного суда Саратовской области за период с 1999 по 2003 г.г. Кроме того, автор использовал собственный опыт работы в качестве представителя налогового органа в арбитражном суде.

Научная новизна исследования. Научная новизна диссертационного исследования заключается в том, что в нем впервые с момента введения в действие Арбитражного процессуального кодекса РФ 2002 г. проанализированы процессуальные аспекты производства по делам об оспаривании ненормативных актов и действий налоговых органов в арбитражном суде первой инстанции. В ходе работы автором получены следующие результаты, подтверждающие новизну исследования и выносимые на защиту.

1. Дела об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов существенно отличаются не только от гражданско-правовых споров, но и от других дел, возникающих из публично-правовых отношений, поскольку имеют ярко выраженный имущественный характер. Эта особенность дел об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов предопределяет использование процессуальных средств и институтов искового производства, не характерных для иных публично-правовых споров (предъявление встречных требований, уменьшение или увеличение размера заявленных требований, встречное обеспечение требований и т.п.).

Следовательно, неисковое средство возбуждения дел об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов, закрепленное Арбитражным процессуальным кодексом РФ 2002 г., вступило в противоречие с внутренним «спорным» содержанием этой категории дел. По мнению диссертанта, в качестве средства судебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (налоговых агентов) следует законодательно закрепить «административный иск».

2. Срок, в течение которого может быть подано заявление о признании недействительным ненормативного акта или незаконными действий (бездействия) налоговых органов, имеет материально-правовой характер и сходен со сроком исковой давности. Пропуск налогоплательщиком (налоговым агентом) соответствующего срока является основанием к отказу в удовлетворении требований, а не основанием к возвращению заявления или к прекращению производства по делу. В отличие от исковой давности, указанный срок применяется арбитражным судом без заявления лица, участвующего в деле, и может быть восстановлен. Рассматриваемый срок должен быть закреплен нормой п. 2 ст. 138 Налогового кодекса РФ, что соответствует его материально-правовой природе.

3. Приостановление оспариваемого акта представляет собой специальную меру обеспечения и должно осуществляться по общим правилам главы 8 АПК РФ, кроме норм о предварительных обеспечительных мерах и возмещении убытков, причиненных таким обеспечением. Поскольку приостановление акта препятствует любым действиям налогового органа, направленным на реализацию этого акта, то применение в налоговых спорах иных мер обеспечения нецелесообразно. В целях комплексной защиты имущественных прав и интересов налогоплательщика и государства следует законодательно установить порядок встречного обеспечения взыскания налогов, если заявитель ходатайствует о приостановленииобжалуемого акта налогового органа. Встречное обеспечение должно выражаться в запрещении передавать, продавать или иным образом отчуждать имущество, принадлежащее налогоплательщику, на которое может быть обращено взыскание налогов в соответствии с оспариваемым ненормативным актом.

4. Налоговый орган и налогоплательщик (налоговый агент), как лица, участвующие в деле, обладают статусом сторон. Их статусу равноправных участников процесса соответствуют термины «истец» и «ответчик». Проанализировав законодательство и судебную практику, диссертант пришел к выводу, что ответчиком по делам о признании недействительными любых ненормативных актов, а также незаконными любых действий (бездействия) является не должностное лицо (руководитель, заместитель руководителя налогового органа или налоговый инспектор), а сам налоговый орган. Диссертант предложил внести изменения в ст.137, 138 НК РФ, исключив должностных лиц налоговых органов, из числа лиц, чьи действия или бездействия могут быть оспорены.

5. По делам о возврате из бюджета излишне уплаченных или излишне взысканных налогов следует привлекать к участию в деле органы федерального казначейства в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований, на стороне ответчика. По делам о возврате (зачете) налогов, излишне удержанных налоговым агентом, допускается участие третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований, на стороне истца.

6. При принятии отказа от заявления и уменьшения размера требований арбитражному суду необходимо проверить, не только соответствуют ли эти действия закону, не нарушают ли прав других лиц, но и соответствуют ли действительному волеизъявлению заявителя. Признание заявленных требований ответчиком допустимо и принимается арбитражным судом, если это не противоречит государственным интересам. Заключение соглашения в порядке ст. 190 АПК РФ допустимо лишь по делам, в которых рассматривается спор об излишне уплаченном (взысканном) налоге или о возмещении налога на добавленную стоимость.

7. Поскольку иные правила не установлены главой 24 АПК РФ, арбитражный суд связан доводами, изложенными в заявлении и возражениях ответчика, и не должен проверять оспариваемый акт или действия в полном объеме. Автор полагает, что арбитражный суд вправе выйти за пределы оснований требований заявителя и возражений ответчика лишь в тех случаях, когда непосредственно в налоговом законодательстве указаны возможные последствия нарушений, допущенных налоговым органом при принятии оспариваемых актов или действий. Формальные нарушения, допущенные налоговым органом, не всегда являются основанием для признания оспариваемого акта недействительным. В связи с этим заявительдолжен доказать, а арбитражный суд установить последствия этих нарушений в виде ущемления прав и законных интересов налогоплательщика (налогового агента).

8. По делам об оспаривании ненормативных актов налоговых органов в полномочия арбитражного суда при вынесении решения не входит отмена оспариваемого акта, изменение отдельных его положений, в том числе уменьшение сумм налогов и пени, подлежащих взысканию, а также переквалификация налоговых правонарушений, которые вменяются налогоплательщику на основании оспариваемого акта.

9. Налоговое законодательство содержит дискреционные нормы, которые оставляют разрешение отдельных вопросов на усмотрение арбитражного суда (п.2 ст.20, п. 12 ст.40, п.6 ст.101 НК РФ). По делам об оспаривании ненормативных актов и действий налоговых органов имеет место такая форма усмотрения, когда применение дискреционной нормы не оговаривается какими-либо условиями, а зависит от конкретной ситуации. В своем решении арбитражный суд должен мотивировать тот или иной способ реализации дискреционной нормы. Усмотрение арбитражного суда базируется на конкретных обстоятельствах налогового спора и обуславливается действием правовых презумпций, прежде, всего презумпцией правоты налогоплательщика, то есть приоритетом его интересов при толковании неясной нормы или разрешении неустранимого сомнения, и презумпцией невиновности.

Теоретическая значимость результатов диссертационного исследования. Теоретическое значение проведенного исследования состоит в том, что содержащиеся в нем выводы и положения могут быть использованы в дальнейшем при развитии концепции производства по делам, возникающим из публично-правовых, и в первую очередь, налоговых правоотношений, а также в разработке научных подходов, направленных на разрешение отдельных проблем, связанных с оспариванием ненормативных актов и действий налоговых органов в арбитражных судах. Результаты исследования могут быть применены в нормотворческой деятельности при совершенствовании действующего арбитражного и налогового законодательства с целью устранения выявленных пробелов и противоречий, а также при подготовке руководящих разъяснений Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ.

Практическая значимость результатов исследования. Материалы диссертации могут быть использованы в правоприменительной практике арбитражных судов, деятельности налоговых органов и налогоплательщиков. Кроме того, отдельные положения исследования имеют учебное значение для преподавания по курсам «арбитражный процесс» и «налоговое право».

Апробация результатов исследования. Диссертация подготовлена на кафедре арбитражного процесса Саратовской государственной академии права. Основные положения исследования нашли отражение в опубликованных автором статьях. Выводы, содержащиеся в диссертации, используются автором в практической деятельности при представлении интересов налоговых органов в арбитражных судах, а также при преподавании дисциплины «Налоговое право» в Поволжском региональном юридическом институте Саратовской государственной академии права. Отдельные положения исследования докладывались на Международной научно-практической конференции «Применение норм гражданского законодательства в условиях развития рыночных отношений» (к 10-летию принятия ГК РФ), проводившейся 1 - 2 октября 2004 года, на Межвузовской научнопрактической конференции «Трансформационное общество: проблемы, их решение и перспективы развития», проводившейся 3 декабря 2004 года.

Структура исследования. Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, состоящих из восьми параграфов, заключения и библиографии.

## Заключение диссертации по теме "Гражданский процесс; арбитражный процесс", Цацулина, Екатерина Игоревна

выводы вытекают из анализа судебной практики. Так, по одному из дел арбитражный суд указал, что ИМНС при проведении камеральной проверки не воспользовалась правами, предоставленными ей НК РФ, поэтому ходатайства ИМНС об истребовании документов отклонены. Налоговый орган, доказывая правомерность своего акта, не в праве ссылаться на обстоятельства нарушения, не отраженные в акте налоговой проверки и решении о привлечении к налоговой ответственности1.

Вопрос о законности и обоснованности оспариваемых решений налогового органа может быть решен путем исследования и оценки тех доказательств, которые были положены в основу оспариваемых решений. Другими доказательствами, полученными позднее и вне рамок налоговой проверки, результаты которой явились основанием для принятия налоговым органом решения, не может обосновываться законность и обоснованность оспариваемого решения2

М.К. Треушников справедливо полагает, что истоки допустимости средств доказывания лежат за пределами гражданского процесса, имеют производный от норм материального права характер3.

Высший Арбитражный Суд РФ отменил судебные акты судов первой, апелляционной и кассационной инстанций по делу о возмещении НДС из бюджета, вынесенные в пользу ООО «Ситко». При этом Высший Арбитражный Суд РФ указал, что суды всех инстанций руководствовались недопустимыми доказательствами, поскольку в соответствии с нормами действующего законодательства счета-фактуры, которые не соответствуют установленным нормам их заполнения, не могут являться основанием для зачета (возмещения) покупателю сумм НДС4.

1 Дело № А56-4552/01. Постановление ФАС СЗО от 08.01.2002 //Справочно-правовая система Гарант.

2 Дело № А57-876/04-9. Постановление ФАС ПО от 12.03.2004 //Архив Арбитражного суда Саратовской области.

3 См.: Треушников M.K. Допустимость доказательств по уголовным и гражданским делам. Актуальные проблемы в сфере юридических доказательств. Иркутск. 1984. С. 107.

4 Дело № 11254/02. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 04.02.2003// Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2003. № 6.

По другому делу арбитражный суд Саратовской области не принял в качестве доказательства письмо N 1013/1216 от 17.05.2000 г. Саратовской лаборатории судебной экспертизы как экспертное заключение по оценке стоимости агрегатов, на которое ссылался налоговый орган, поскольку в соответствии со ст.57 АПК РФ (в настоящее время ст.68 АПК РФ) данное письмо не может быть признано допустимым доказательством в качестве экспертного заключения, полученного без соблюдения установленного Законом порядка назначения экспертизы. Кроме того, в акте проверки налогоплательщика не конкретизировано, какие именно платежи не вошли в налогооблагаемый оборот истца1.

Кроме того, следует законодательно уточнить некоторые критерии допустимости доказательств в налоговых спорах, поскольку отсутствие соответствующих норм открывает широкое поле для злоупотребления налогоплательщиков своими правами. Полагаю, что этому в немалой степени способствовало разъяснение Пленума ВАС РФ, данное в Постановлении от 28.02.2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой НК РФ», согласно которому суд обязан принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по акту выездной проверки, независимо от того, представлялись ли эти документы налогоплательщиком налоговому органу в процессе вынесения решения по акту проверки.

Такая позиция судебных органов открывает возможность свободно манипулировать «неудобными» для налогоплательщика документами, и, даже фальсифицировать их в целях вынесения благоприятного судебного решения. В сочетании с правилом о распределении обязанности по доказыванию и презумпцией правоты налогоплательщика, закрепленной п.7 ст.З НК РФ, это может стать действенным средством ухода налогоплательщиков от налоговых обязательств, и как следствием привести к ущемлению государственных

Дело № 7784/00-14-26. Постановление ФАС ПО от 25.04.2002 //Архив Арбитражного суда Саратовской области интересов. В то же время, отказ арбитражного суда в принятии доказательств, не представленных налогоплательщиком (налоговым агентом) в ходе проверки, может привести к ущемлению его прав и законных интересов. Полагаем, что для устранения такого противоречия необходимо внести изменения в процедурные нормы налогового законодательства.

В настоящее время в соответствии с п.1 ст. 101 НК РФ о рассмотрении материалов налоговой проверки налогоплательщик (налогового агента) уведомляется только в случае представления им письменных возражений по акту выездной проверки. На наш взгляд, следует ввести правило об обязательном уведомлении налогоплательщика (налогового агента) о рассмотрении результатов проверок, вне зависимости от того, представлялись ли соответствующие возражения или не представлялись. Такая новелла позволит арбитражному суду не принимать доказательства, которые не были представлены налогоплательщиком (налоговым агентом) в ходе проверки налоговому органу, кроме случаев, когда заявитель обоснует невозможность представления этих доказательств, по причинам от него не зависящим.

Состязательный процесс, в котором акцент сделан исключительно на права и инициативу сторон, невозможен. Эту позицию подтверждает норма ст.288 АПК РФ, согласно которой федеральный арбитражный суд округа вправе отменить судебные акты первой и апелляционной инстанций, как недостаточно обоснованные, а дело передать на новое рассмотрение. 3.2. СУЩНОСТЬ РЕШЕНИЯ АРБИТРАЖНОГО СУДА ПО ДЕЛАМ ОБ ОСПАРИВАНИИ НЕНОРМАТИВНЫХ АКТОВ И ДЕЙСТВИЙ (БЕДЕЙСТВИЯ) НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ.

Судебное решение имеет особое процессуальное значение, ибо представляет собой акт реализации судебной власти, поскольку только суд осуществляет правосудие, опираясь на власть и силу государства, и разрешает дело по существу. Судебный процесс завершается принятием именно таких актов, в которых находит выражение воля государства разрешить дело, отнесенное к ведению суда1. Особое значение судебного решения по рассматриваемой категории дел определяется тем, что налоговые правоотношения, как правило, имеют длительный характер и не исчерпываются какой-то одной ситуацией. Безусловно, объективные пределы законной силы судебного решения ограничены рамками конкретного налогового правоотношения. Однако с вынесением решения зачастую не просто прекращается конкретный налоговый спор, но и вырабатывается модель дальнейших взаимоотношений налогового органа и налогоплательщика, либо дается судебное толкование определенной норме налогового законодательства.

Так, арбитражным судом Саратовской области отказано в удовлетворении иска ЗАО «Лига ЛТД» о признании недействительным решения налоговой инспекции о привлечении общества к налоговой ответственности. Истец обосновывал свои требования тем, что правомерно не включил в налогооблагаемую базу по прибыли кредиторскую задолженность с истекшим сроком исковой давности, поэтому незаконно привлечен к ответственности за неуплату налога на прибыль. Однако, разрешая спор по существу, арбитражный суд в мотивировочной части решения указал, что кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности подлежит налогообложению на общих основаниях, следовательно, оснований для

1 См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 25 января 2001 г. N 1-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 1070 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан И.В.Богданова, А.Б.Зернова, С.И.Кальянова и Н.В.Труханова»//Собрание законодательства Российской Федерации от 12 февраля 2001 г. № 7. Ст. 700. удовлетворения иска не имеется. Судебное решение апелляционной инстанцией оставлено без изменения и вступило в законную силу1. Если ЗАО «Лига ЛТД» в дальнейшем намерено избежать споров с налоговыми органами по поводу налогообложения прибыли, то будет вынуждено руководствоваться выводами, содержащимися в мотивировочной части судебного решения.

Как справедливо указано в литературе, хотя «право в России никогда не являлось прецедентным, а решения судов никогда не признавались источником права, тот или иной судебный вердикт по-прежнему остается одним из важнейших аргументов при разрешении тех или иных конфликтных ситуаций и фактически выступает в ряде случаев самым главным, авторитетным и относительно независимым источником при принятии налогоплательщиками и налоговыми органами конкретных решений»2. Более того, решение арбитражного суда о признании недействительным ненормативного акта или незаконными действий налогового органа имеет значение общей превенции нарушений в контрольно-организационной деятельности этих органов.

Проблемы судебного решения на протяжении нескольких лет рассматривались, в основном, в рамках производства по делам, возникающим из гражданских правоотношений3. Отдельные процессуальные аспекты вынесения, содержания и реализации решений суда по публично-правовым спорам освещались в работах Чечот Д.М., Боннера А.Т., Симонян С.Л., Поповой Ю.А., а по налоговым спорам — в работах Кагана Е.В., Баталовой Л.А. и Вершинина А.П.4.

1 Дело № А-57-874/02-28//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

2 Судебная практика по налоговым спорам. Основные судебные прецеденты современного российского налогового права. Под редакцией Брызгалина А.В. Налоги и финансовое право. 2002. С.35.

3 См.: Абрамов C.H. Судебное решение. М., 1940; Авдюков М.Г. Судебное решение. M., 1959; Гурвич M.A. Решение советского суда в исковом производстве. М., 1955; Гурвич М.А. Судебное решение. Теоретические проблемы. М., 1976; Зейдер Н.Б. Судебное решение по гражданскому делу. М., 1966; Щеглов B.H. Законность и обоснованность судебного решения по гражданско-правовому спору. Новосибирск, 1958; Чечот Д.М. Постановления суда первой инстанции по гражданским делам. М., 1958.

4 См.: Чечот Д.М. Административная юстиция (теоретические проблемы). Л., 1973. С.125 - 131; Боннер А.Т., Квиткин В.Т. Судебный контроль в области государственного управления. М., 1973. С.23, 89 - 98; Симонян С.Л. Проблема обжалования в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. Саратов, 1994. С. 18 - 20; Попова Ю.А. Теоретические проблемы

Однако в настоящее время проблемы судебного решения в административном судопроизводстве необходимо исследовать с учетом новелл Арбитражного процессуального кодекса РФ (2002 г.). Как и прежде, весьма актуальным остается вопрос о полномочиях суда при вынесении решения, то есть вправе ли суд отменить или внести изменения в оспариваемый акт налогового органа. В целях настоящего исследования автор считает необходимым раскрыть также особенности законности судебного решения, последствия вступления его в законную силу, порядок реализации судебного решения по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов.

Норма ст.201 АПК РФ прямо указывает, что решение по делу об оспаривании ненормативного акта или действий (бездействия) государственных органов принимается арбитражным судом по правилам главы 20 АПК РФ. Следовательно, при принятии решения арбитражный суд разрешает те же вопросы, что и по делам искового производства, то есть в соответствии со ст. 168 АПК РФ оценивает доказательства; определяет, какие обстоятельства, имеющие значение для дела, установлены и какие не установлены; какие законы и иные нормативные правовые акты следует применить по данному делу. Мы полагаем, что указанные правоприменительные действия отражают лишь один элемент судебной деятельности по делам об оспаривании ненормативных актов и действий налоговых органов, то есть разрешение налогового спора.

В свою очередь, другой аспект судебной деятельности, то есть осуществление контроля за действиями и актами налоговых органов, выражается в том, что согласно ч. 4 ст.200 АПК РФ арбитражный суд при принятии решения определяет, установлено ли соответствие оспариваемого судопроизводства по делам, возникающим из публично-правовых отношений. Автореф. дисс. на соискание ученой степени д.ю.н. Саратов, 2002. С.27, 41 - 44; Баталова Л.А., Вершинин А.П. Способы защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде. СПб., 1997. С.46, 47; Каган E.B. Особенности рассмотрения арбитражными судами дел об оспаривании решения налогового органа о взыскании недоимки. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. M., 2003. 23,24. акта или действий закону или иному нормативному правовому акту, установлено ли наличие полномочий у органа, который принял оспариваемый акт или совершил оспариваемые действия (бездействие), а также установлено ли нарушение прав и законных интересов заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности. Только с учетом перечисленных обстоятельств арбитражный суд решает, подлежит ли заявление налогоплательщика (налогового агента) удовлетворению. Если арбитражный суд, хотя и придет к выводу, что оспариваемый акт или действия не соответствуют закону, но не установит негативных последствий для заявителя, он выносит решение об отказе в удовлетворении требований. Следовательно, содержанием мотивировочной части судебного решения о признании ненормативных актов недействительными или действий налоговых органов незаконными являются обстоятельства, служащие основанием для удовлетворения требований заявителя.

Решение арбитражного суда по налоговому спору должно отвечать общим требованиям законности, обоснованности, определенности и безусловности. Обоснованность судебного решения обеспечивается в процессе доказывания, которое было освещено нами ранее, требования определенности и безусловности ни имеют каких-либо особенностей по рассматриваемой категории дел. В связи с этим, основное внимание будет акцентировано на законности решения суда по налоговому спору. Законность обеспечивается, во-первых, соблюдением процессуальных правил, а, во-вторых, правильным применением норм материального законодательства.

Применение нормативных актов по делам об оспаривании действий и решений налоговых органов осуществляется по общим правилам ст. 13 АПК РФ. Так, Арбитражный суд Самарской области признал недействительным решение налоговой инспекции о доначислении налога с продаж и привлечении предпринимателя к ответственности. Налог с продаж введен на территории Самарской области Законом, официально опубликованном 20.01.1999 г.

Согласно ст. 11 названного Закона, он вступает в силу по истечении 10 дней с момента официального опубликования (с 21.01.1999 г.). Однако в соответствии с п.1 ст.5 Налогового кодекса РФ акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Таким образом, закон должен вступить в силу не ранее 01.04.1999 г., то есть с 1-го числа следующего налогового периода по налогу с продаж. Апелляционной и кассационной инстанцией жалобы налоговой инспекции оставлены без удовлетворения, а решение суда 1-ой инстанции как законное и обоснованное без изменения1. При разрешении данного спора суд в соответствии с ч.2 ст. 13 АПК РФ применил законодательный акт большей юридической силы, то есть разрешил противоречие между Налоговым кодексом и областным законом в пользу первого - Федерального закона.

По существу, нормами п.1 ст.1 и п.5 ст.З НК РФ установлен приоритет Налогового кодекса в отношении иных федеральных законов или законов субъектов РФ, содержащих нормы налогового права. Однако это не означает, что при вынесении судебного решения исключено применение норм иного, неналогового законодательства. До недавнего времени часто возникали споры о правомерности использования налогоплательщиками льгот, установленных законами, которые регламентируют деятельность отдельных категорий организаций, например, статьей 40 Закона РФ «Об образовании». В 2001 г. Высший Арбитражный Суд РФ поддержал позицию налогоплательщиков, посчитав, что до момента введения в действие соответствующих глав части второй НК РФ судам надлежит применять принятые в установленном порядке нормы закона, касающиеся налоговых льгот, независимо от того, в какой законодательный акт они включены: связанный или не связанный в целом с

1 Дело № А40-1897/02-08. Постановление ФАС Поволжского округа от 15.10.2002 г.//Справочно-правовая система Гарант. вопросами налогообложения1.

В соответствии с п.З ст.2 Гражданского кодекса к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Однако в налоговых спорах нередко возникает проблема гражданско-правовой квалификации сделок и предпринимательских действий для правильного определения их налоговых последствий2. В частности, согласно ст.250 Налогового кодекса РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы от сдачи имущества в аренду (субаренду), при этом налоговое законодательство незакрепляет специального понятия договора аренды для целей налогообложения. Законодательная техника предполагает экономичное изложение нормативного материала, то есть, нет необходимости дублировать в налоговых нормах юридические понятия, которые традиционно используются в гражданском праве.

Следовательно, при разрешении дел об оспаривании ненормативных актов и действий налоговых органов арбитражный суд применяет понятия и термины, содержащиеся в нормах гражданского законодательства для квалификации действий, событий и состояний, связанных с хозяйственной ' деятельностью, которая влечет возникновение объектов налогообложения. В свою очередь, налоговые последствия деятельности заявителя арбитражный суд оценивает, руководствуясь исключительно налоговым законодательством.

Материально-правовой аспект законности судебного решения по налоговым спорам весьма сложен ввиду неопределенности правовых норм, высокой степени коллизионности, наличия противоречий и пробелов в нормах налогового законодательства. Решение арбитражного суда по делу об

1 П.56 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 г. № 5// Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2001 г. N 7.

2 См.: Витрянский B.B., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. М., 1995. С.6; См. также: Петрова Г.В. Применение права в налоговых спорах. С. 16. оспаривании актов и действий налоговых органов отвечает требованию законности только в случае неукоснительного соблюдения судом нормы п.7 ст.З Налогового кодекса РФ, то есть толкования всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика.

В связи с этим, как указано в п.4 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ», при рассмотрении налоговых споров, основанных на различном толковании налоговыми органами и налогоплательщиками норм законодательства о налогах и сборах, судам необходимо оценивать определенность соответствующей нормы»1. К сожалению, ВАС РФ не указал общих критериев для такой оценки налоговых норм. По нашему мнению, из систематического толкования п.6 ст.З и ст.17 НК \* вытекает, что определенность налогового акта обуславливается объективной для плательщика возможностью точно установить из содержания этого акта совокупность следующих обстоятельств: момент вступления налогового акта в действие; круг лиц, обязанных к уплате налога; объект налогообложения; налоговую базу; налоговый период; налоговую ставку; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога.

Как справедливо отмечает Каган Е.В., «пробелы в налоговом праве обычно встречаются, когда в законе не определен использованный термин и когда не определена процедура реализации нормы»2. Для восполнения указанных пробелов и разрешения правовых коллизий, а также достижения единообразия в разрешении налоговых споров особое значение имеют руководящие разъяснения Высшего Арбитражного Суда РФ, как по общим положениям налогового права, так и по конкретным вопросам налогообложения, которые содержатся в постановлениях Пленума и

1 BBAC РФ. 2001. №7.

2 Каган Е.В. Особенности рассмотрения арбитражными судами дел об оспаривании решения налогового органа о взыскании недоимки. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. М., 2003. С.23. информационных письмах. Наиболее значимыми среди этих документов являются Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ от 11.06.1999 г. N 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации, Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. N 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Автор солидарен с мнением Фурсова Д.А., который полагает, что поскольку материальный и процессуальный законы имеют множество пробелов и противоречий, то неизбежно судебное нормотворчество, которое существует наряду со статутным правом до тех пор, пока статутное право не приходит на смену судебному толкованию закона1. Законодатель воспринял такую позицию и закрепил в ч.4 ст. 170 АПК новеллу, согласно которой в мотивировочной части решения могут содержаться ссылки на постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ по вопросам судебной практики. Руководящие разъяснения Высшего Арбитражного суда не только устраняют пробелы и противоречия налогового законодательства, но и влияют на практику применения, так называемых «усмотренческих» (дискреционных) норм.

Мы уже указывали, что налоговое законодательство содержит отдельные дискреционные нормы. Хотя количество таких норм весьма незначительно, они имеют существенное значение, ибо оставляют разрешение отдельных вопросов на усмотрение суда. Наиболее значимые дискреционные нормы установлены в первой части Налогового кодекса РФ. В соответствии с п.2 ст.20 НК РФ суд может признать лица взаимозависимыми по иным

1 См.: Фурсов Д.А. Подготовка дела к судебному разбирательству. Налоги: Пособие для судей арбитражных судов. M., 1997. С.5. основаниям, не предусмотренным пунктом 1 настоящей статьи, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). Согласно п. 12 ст.40 НК при рассмотрении дела, связанного с определением цены товаров, работ и услуг для налогообложения суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, непосредственно перечисленными в этой статье.

Так, по одному из дел установлено, что налоговый орган посчитал заявителя и его контрагента взаимозависимыми лицами, поскольку учредителями данных организаций являются одни и те же граждане, которые заинтересованы во взаимодействии своих организаций и установлении выгодных условий купли-продажи. Оценив представленные сторонами доказательства, суд на основании п.2 ст.20 НК РФ признал заявителя и его контрагента взаимозависимыми лицами и рассмотрел по существу вопрос о правильности расчета доначисленных налогов и пеней и применении ст.40 НК РФ1.

Как нами отмечалось, при оспаривании решения, вынесенного налоговым органом по результатам выездной проверки, первостепенное значение имеет дискреционная норма п.6 ст.101, согласно которой несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований настоящей статьи может являться основанием для отмены решения налогового органа судом.

Достаточно подробную классификацию форм судебного усмотрения дает Боннер А.Т., который выделяет, во-первых, подбор судом варианта из числа нескольких, предусмотренных законом решений, во-вторых, применение оценочных понятий, и, наконец, регламентация деятельности суда посредством

Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. N 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации»// Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2003. № 5. общих формулировок типа «суд вправе», «суд может»1. Очевидно, что по делам об оспаривании ненормативных актов и действий налоговых органов имеет место именно последняя форма усмотрения, когда реализация дискреционной нормы не оговаривается какими-либо условиями, а зависит от конкретной ситуации.

В современной российской юридической науке проблеме определения понятия «судейское усмотрение» до сих пор уделялось мало внимания, поэтому единая позиция по данному вопросу отсутствует. По мнению ряда авторов, понятие усмотрения предполагает, что соответствующий орган или должностное лицо действует по своей воле, не связанной при принятии решения какой-либо нормой. Д.М.Чечот считает, что судья или другой правоприменитель «свободен в выборе соответствующего решения» в пределах предоставленных ему полномочий2. Другие ученые утверждают, что главная особенность действия по усмотрению состоит в том, что судья исходит, прежде всего, из общих указаний закона и конкретных обстоятельств дела .

Автор присоединяется к мнению второй группы ученых и полагает, что усмотрение арбитражного суда базируется на обстоятельствах налогового спора и, в некоторой степени, обуславливается действием правовых презумпций, прежде, всего презумпцией правоты налогоплательщика, то есть приоритетом его интересов при толковании неясной нормы или разрешении неустранимого сомнения, а также презумпцией соответствия договорной цены уровню рыночных цен. В любом случае, в своем решении арбитражный суд должен мотивировать применение дискреционной нормы, то есть судейское усмотрение не означает произвольного толкования этих норм. Такой же позиции придерживается и Конституционный Суд РФ, который прямо указал, что право признавать лица взаимозависимыми по основаниям, не

1 См.: Боннер А.Т. Применение нормативных актов в гражданском процессе. M., 1980. С.43 - 45.

2 Чечот Д.М. Административная юстиция (теоретические проблемы). Л., 1973. С.68, 72.

3 См.: Комиссаров К.И. Судебное усмотрение в советском гражданском процессе// Советское государство и право. 1969. N4. С.49; Боннер А.Т. Применение закона и судебное усмотрение // Советское государство и право. 1979. N6. С.36. предусмотренным п.1 ст.20 НК РФ, может быть использовано судом лишь при условии, что эти основания закреплены в других правовых актах, а отношения между указанными лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров. Кроме того, суд вправе определять рыночную цену товаров и услуг не произвольно, а в соответствии с требованиями п.4, 11 ст.40 НК РФ, учитывая любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки1.

Законность судебного решения в процессуальном смысле обеспечивается путем соблюдения порядка вынесения судебного решения и наличия всех необходимых реквизитов в соответствии с арбитражным законодательством. Поскольку АПК РФ предусматривает для всех видов производства единую форму окончания разбирательства дела по существу путем принятия решения, то требования ст.ст.169, 170 АПК РФ о порядке изложения и содержания решений обязательны как для искового производства, так и для административного судопроизводства. Следовательно, решение суда по рассматриваемой категории дел состоит из вводной, описательной, мотивировочной и резолютивной частей. Особенности резолютивной части решения по делам об оспаривании ненормативных актов и действий налоговых органов обусловлены предметом спора и конкретизированы п.4 и п.5 ст.201 АПК РФ.

Здесь, кроме изложения окончательных выводов об удовлетворении требований, то есть признание ненормативного акта недействительным, а действий (бездействия) незаконными, или об отказе полностью или частично, указывается следующее. В резолютивной части решения о признании ненормативного акта недействительным должны содержаться следующие сведения. Во-первых, наименование органа, принявшего оспариваемый акт, дату и номер его принятия, а также название закона или иного нормативного правового акта, на соответствие которому проверен оспариваемый акт. Кроме

1 Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 г. № 441-0//Справочно-правовая система Гарант. того, указывается на обязанность устранить нарушения прав и законных интересов заявителя, допущенные при вынесении оспариваемого акта.

Если права нарушены неправомерными действиями (бездействием), то в решении указывается наименование органа (лица), совершившего оспариваемый действия (бездействие) или отказавших в совершении действий, название закона, на соответствие которому проверены действия (бездействие), а также на обязанность соответствующего лица совершитьопределенные действия, принять решение или иным образом устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя в установленный судом срок. Изложенные правила (ч.4 и 5 ст.201 АПК) носят общий характер и должны быть конкретизированы в решении по каждому делу, поскольку характер нарушений прав и интересов, подлежащихсовершению действий, принимаемых решений может быть весьма разнообразным.

При этом встает вопрос об объеме судебных полномочий, а именно: может ли арбитражный суд, вынося решение о признании акта недействительным, внести в этот акт изменения либо его отменить. Как справедливо указывает Н.Ю.Хаманева, «решение суда должно содержать только заключение о законности обжалуемых решений и необходимости их отмены в случае обоснованности иска. Видимо, признание за судом реформационных прав поколебало бы принципы разграничения компетенции между различными органами государства»1.

Однако отдельные авторы полагают возможным наделить суд полномочиями на отмену или изменение оспариваемого акта. Так Чечот Д.М. указывает на возможность отмены акта судом, поскольку «отмена административного акта означает вмешательство в действия администрации лишь в тех пределах, в которых суд вообще осуществляет контроль за

•у законностью и обоснованностью этих действий» . Боннер А.Т. и Квиткин В.Т.

1 Хаманева Н.Ю. Реформа судебной власти: нужны ли административные суды в России?//Гражданин и право. 2001. №5.

2 Чечот Д.М. Административная юстиция (теоретические проблемы). Л., 1973. С.С.126 допускают не только отмену оспариваемого акта, но и изменение «такого акта судом в той части, в которой он противоречит закону или обстоятельствам дела»'. В литературе высказаны и более радикальные позиции, суть которых заключается в предоставлении суду права самостоятельно решать вопросы, отнесенные к компетенции государственных органов. Как указывает Симонян С.Л., «в целях повышения эффективности судебного решения по административным делам предлагается предоставить суду право решать дело по существу в случае неоднократного отказа органа . исполнить решение суда по жалобе (в настоящее время по заявлению — Е.Ц.). Однако данное полномочие может быть применено судом только тогда, когда решение вопроса не зависит от усмотрения административной власти»2.

В настоящее время арбитражный суд вправе отменять или изменять только решения административного органа о привлечении к административной ответственности (ст.211 АПК РФ). Это связано с тем, что в сфере действия законодательства об административных правонарушениях арбитражный суд наделен такими же полномочиями, как и административные органы. В частности, по делам о некоторых правонарушениях, которые отнесены к ведению арбитражного суда, он вправе привлечь нарушителя к административной ответственности и определить меру наказания с учетом смягчающих и отягчающих обстоятельств, а также освободить лицо от административной ответственности, в том числе и прималозначительности нарушения. Следовательно, для отмены или изменения соответствующего акта государственного органа, арбитражный суд должен обладать теми же полномочиями, что и соответствующий орган.

По рассматриваемой нами категории дел арбитражный суд не наделен полномочиями, аналогичными полномочиям налогового органа, и, соответственно, не вправе отменить или внести изменения в оспариваемый

1 Боннер A.T., Квиткин B.T. Судебный контроль в области государственного управления. М., 1973. С.46.

2 Симонян С.Л. Проблема обжалования в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. Саратов, 1994. С. 19,20. ненормативный акт налогового органа, что вытекает и из содержания статьи 201 АПК РФ. На наш взгляд, такой дифференцированный подход к содержанию полномочий арбитражного суда по делам об оспаривании ненормативных актов и решений о привлечении к административной ответственности абсолютно верен. Изменение отдельных положений оспариваемого акта означает необоснованное вторжение арбитражным судом в сферу деятельности налогового органа, поскольку, например, для правильной квалификации допущенных налогоплательщиком (налоговым агентом) нарушений необходимо провести налоговую проверку, что, разумеется, не входит в компетенцию арбитражного суда. Не вправе арбитражный суд и уменьшить сумму, подлежащую взысканию на основании оспариваемого акта, так как ведение учета уплаченных налогов и недоимки по налогам являетсяисключительной прерогативой налогового органа.

Судебная практика подтверждает нашу позицию. Арбитражным судом Саратовской области было рассмотрено дело по иску ОАО «Саратовэнерго» о признании недействительным решения о привлечении к налоговой ответственности по п.2 ст.116 НК РФ. В ходе судебного разбирательства суд установил, что истец нарушил срок постановки на учет менее 90 дней, и должен быть привлечен к налоговой ответственности не по ч.2, как указал налоговый орган, а по ч. 1 ст. 116 НК РФ. Арбитражный суд, признав решение налогового органа недействительным в части применения ответственности по ч.2 ст.116 НК РФ, переквалифицировал действия истца с указанием на привлечение к налоговой ответственности по ч.1 ст.116 НК РФ, не предусмотренной в решении налогового органа, то есть, внес изменения в оспариваемый акт. Судебный акт отменен, так как арбитражный суд при рассмотрении налоговых споров не наделен полномочиями по привлечению правонарушителя к ответственности или переквалификации его действий, а осуществляет судебный контроль за законностью и обоснованностью решений налоговых органов о привлечении к налоговой ответственности1.

Ненормативный акт налогового органа, признанный судом недействительным, фактически аннулируется, то есть не подлежит применению полностью или в части. Таким образом, решение арбитражного суда о признании акта недействительным по своей процессуальной природе является преобразовательным решением.

В соответствии с ч.8 ст.201 АПК РФ со дня принятия решения арбитражного суда о признании недействительным ненормативного правового акта полностью или в части указанный акт или отдельные его положения не подлежат применению. Если исходить из буквального толкования данной нормы, то ставится под сомнение сама возможность восстановления субъективного права, нарушенного оспариваемым актом, поскольку акт утрачивает свою юридическую силу с момента признания его недействительным, а не с момента его принятия. Такая законодательная позиция может привести к абсурдному выводу о том, что налог, взысканный до признания недействительным акта налогового органа, не подлежит возвратуналогоплательщику (налоговому агенту), поскольку действие акта прекращается лишь с момента вынесения судебного решения. В связи с этим считаем формулировку ч.8 ст.201 АПК РФ не очень удачной и предлагаем изложить эту норму следующим образом: «Решением арбитражного суда ненормативный акт государственного органа признается недействительным с момента его принятия и не подлежит дальнейшему применению»2. Такая новелла не изменит преобразовательной природы этого вида решений, ибо как указывал Гурвич М.А. «материально-правовое действие конститутивных решений (по современной терминологии - преобразовательных решений -Е.Ц.), как общее правило, возникает в момент вступления решения в законную

1 Дело № 10140/02-26. Постановление ФАС Поволжского округа//Архив Арбитражного Суда Саратовской области.

2 См. по этому вопросу: Попова Ю.А. Теоретические проблемы судопроизводства по делам, возникающим из публично-правовых отношений. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. Саратов, 2002. С.43; Баталова Л.А., Вершинин А.П. Способы защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде. СПб., 1997. С.46. силу. Однако оно может быть отнесено судебным решением, вступившим в законную силу, к обстоятельствам прошедшего.»1.

В соответствии с ч.7 ст.201 АПК РФ решения арбитражного суда по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов подлежит немедленному исполнению, если иные сроки не установлены в решении суда. Однако вопрос исполнимости судебных решений является в литературе дискуссионным.

Н.А.Чечина полагает, что решение суда при определенных условиях наделяется некоторыми свойствами, характерными для закона: исключительностью, неопровержимостью и обязательностью. Однако исполнимость есть проявление общеобязательности решения, а не самостоятельное его свойство. Без исполнимости обязательность теряет свое содержание, так как исполнимость и является практическим осуществлением обязательности. Обязательность решения по отношению к субъектам спорного правоотношения выступает именно как исполнимость2.

Н.Б.Зейдер высказал мнение о том, что исполнимость является последним свойством судебного решения, вступившего в законную силу. Об исполнимости как свойстве решения речь может идти только в отношении решений, вынесенных в удовлетворение иска о присуждении. Только в этих случаях можно говорить об исполнении, и, следовательно, о принудительном исполнении решения3. Автор диссертационного исследования солидарен с такой точкой зрения, поскольку очевидно, что к судебному решению о признании ненормативного акта налогового органа не может быть применен принудительный порядок исполнения в традиционном смысле этого слова.

Решением, принимаемым по такому заявлению, арбитражный суд либо признает недействительным оспариваемый ненормативный акт государственного органа в целом или в какой-либо его части, либо отказывает

1 Гурвич М.А. Учение об иске (состав, виды). М., 1981. С.23.

2 См.: Чечина Н.А.Норма права и судебное решение. Л., 1961. С. 59.

3 См.: Зейдер Н.Б. Судебное решение по гражданскому делу. М., 1966. С. 170. в заявлении. Как указывает Рожкова М.А., «по делам, где предметом рассмотрения выступает преобразовательный иск, не может быть возбуждено исполнительное производство. Преобразовательные решения неисполнимы, потому что они сами по себе содержат акт исполнения - они преобразуют спорное правоотношение»1.

Механизм государственного принуждения обеспечивает реализацию преобразовательных судебных решений, но не в рамках исполнительного производства. Исполнить решение суда по нематериальному иску, которым акт государственного органа признан недействительным, - значит не допустить наступления правовых последствий его принятия, то есть егоисполнение.

В сфере налогообложения применение ненормативного акта налогового органа зачастую предполагает вынесение других ненормативных актов. Процедура реализации решения о привлечении к налоговой ответственности предполагает направление налогоплательщику требования об уплате налогов, пени и штрафа. В случае отказа или уклонения от добровольного выполнения налогоплательщиком требования об уплате налога, налоговый орган выносит решение о взыскании налога за счет денежных средств (ст.46 НК РФ) и направляет инкассовые поручений в банк, где открыты счета налогоплательщика, в свою очередь, если денежные средства отсутствуют, то налоговый орган вправе вынести постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика и направить его в службу судебных приставов.

Следовательно, реализация судебного решения о признании недействительным ненормативного акта заключается в прекращении налоговым органом применения такого акта, а также в воздержании от вынесения иных ненормативных актов на его основании. Если же соответствующие акты вынесены, то они также не подлежат применению. Это подтверждает необходимость признания оспариваемого акта

1 Рожкова М.А. Мировое при исполнении//Эж-ЮРИСТ. 2003. N 14. недействительным с момента его принятия, а не с момента принятия судебного решения.

Так, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с иском об оспаривании требования об уплате налога и штрафных санкций. Истец указал, что оспариваемое требование вынесено налоговым органом на основании решения о привлечении к налоговой ответственности, которое было признано судом недействительным. Налоговый орган не признал иск, полагая, что законная сила судебного решения по делу об оспаривании решения о привлечении к налоговой ответственности не распространяется на требование об уплате налога и санкций. Арбитражный суд разрешил спор в пользу налогоплательщика, указав следующее. Признание решения ИМНС о привлечении налогоплательщика к ответственности недействительным влечет недействительность вынесенного на его основании требования об уплате налога, пени, штрафа1.

Особый порядок реализации судебного решения о признании недействительным постановления налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) вытекает из содержания ст. 23 Федерального закона «Об исполнительном производстве». В соответствии с этой нормой одним из оснований прекращенияисполнительного производства является отмена акта государственного органа, на основании которого выдан исполнительный документ, либо документа, который в силу закона является исполнительным документом. Следовательно, если арбитражным судом вынесено решение о признании недействительным постановления о взыскании налога за счет имущества, то оно (то есть судебное решение) обязательно для судебного пристава-исполнителя.

Автор пришел к выводу, что реализация судебных решений о признании недействительным ненормативного акта налогового органа осуществляется в административном порядке. Неисполнение судебного

Дело № А19-10362/01-41-Ф02-489/02-С. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.03.02 г.//Справочно-правовая система Гарант. решения влечет ответственность, предусмотренную федеральным законом. Одной из гарантий реализации судебных решений является уголовная ответственность, предусмотренная ст. 315 Уголовного кодекса РФ зазлостное неисполнение представителем власти, государственным служащим решения суда, а равно воспрепятствования их исполнению.

Выполнение требований п.З ч.4 ст.201 АПК РФ и устранение нарушений прав и законных интересов налогоплательщиков, допущенных ненормативным актом налогового органа может заключаться в отзыве из службы судебных приставов и банковских учреждений соответствующих ненормативных актов и исполнительных документов, вынесенных на основании признанного недействительным акта.

Для налоговых споров особую актуальность имеет проблема распространения судебного решения о признании ненормативного акта недействительным на правоотношения по возврату налогов, взысканных в процессе его реализации этого акта. Как указывает Гурвич М.А., «объективные пределы законной силы судебного решения ограничивают действие решения тем правом и обязанностью (правоотношением), которые решением подтверждены или преобразованы»1. Возврат или зачет излишне взысканных налогов представляет собой самостоятельное налоговое правоотношение, урегулированное нормами ст.79 НК РФ, не обязательно являющиеся следствием признания конкретного ненормативного акта недействительным. Следовательно, если налогоплательщик не заявлял требование о возврате излишне взысканного налога одновременно с требованием о признании недействительным оспариваемого акта, то объективные пределы судебного решения не распространяются на отношения по возврату этих сумм налога. Арбитражный суд не может разрешить этот вопрос и по своей инициативе, поскольку принцип диспозитивности исключает для суда возможность выйти за пределы предмета заявления.

1 Гурвич М.А. Решение советского суда в исковом производстве. М., 1955. С.111.

При этом восстановление нарушенного (исполнением недействительного решения налогового органа) права налогоплательщика может быть осуществлено налоговым органом добровольно, либо путем предъявления налогоплательщиком заявления о возврате взысканных с него средств из бюджета. Следовательно, решение суда о признании недействительным акта налогового органа, на основании которого взысканы налоги и пени, может означать, что данное решение суда в свою очередь не может быть реализовано и лишается всякого практического значения. Судебный процесс в такой ситуации не достигает своей цели, то есть защиты законных прав и интересов налогоплательщиков. В связи с этим для возврата средств, взысканных по оспоренному и признанному судом недействительным решению налогового органа, заявителю придется обращаться с новым требованием в арбитражный суд.

Поскольку при признании действия (бездействия) налогового органа незаконными арбитражный суд принудительно обязывает налоговый орган принять решение или совершить определенные действия, с целью устранения допущенных нарушений, то судебное решение по таким делам является исполнительным, то есть решением о присуждении. Действующее законодательство не содержит порядка исполнения подобных решений. Автор полагает, по делам о понуждении налогового органа к определенным действиям или вынесению определенного решения следует применять по аналогии нормы, которые регулируют исполнение решения, обязывающего ответчика совершить определенные действия (ст. 174 АПК РФ), то есть правила главы 7 Федерального закона «Об исполнительном производстве»1.

Особый статус имеет решение арбитражного суда о возврате (возмещении) из бюджета денежных средств. Как указал Высший

1 Федеральный закон от 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ «Об исполнительном производстве» (с изменениями от 24 декабря 2002 г., 10 января, 8,23 декабря 2003 г.)// Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. № 30. Ст. 3591.

Арбитражный Суд РФ, «если фактической целью заявителя является взыскание (возмещение) из бюджета денежных средств., такого рода интерес носит имущественный характер. Поэтому, если заявитель предъявляет в суд требование о признании незаконным бездействия государственного органа, выразившегося в отказе возвратить (возместить, выплатить) из бюджета определенную денежную сумму, и названное требование удовлетворяется, такое решение суда приводится в исполнение по общему правилу, закрепленному в ч.1 ст. 182 Кодекса, то есть после вступления его в законную силу»1.

Вступившее в законную силу решение арбитражного суда по налоговому спору, так же как и в исковом производстве, приобретает свойства исключительности и преюдициальности. Факты, установленные арбитражным судом по делу об оспаривании решения о привлечении к налоговой ответственности, имеют преюдициальное значение в деле о взыскании налоговых санкций на основании оспоренного решения. Так, Межрайонная Инспекция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам N 2 по Самарской области обратилась с заявлением о взыскании с Открытого акционерного общества «Азотреммаш» налоговой санкции. Арбитражный суд Самарской области удовлетворил требования налоговой инспекции в полном объеме. Судебное решение было обжаловано ответчиком в кассационном порядке. Постановлением Федерального арбитражного суда Поволжского округа кассационная жалоба оставлена без удовлетворения, поскольку законность решения налогового органа о наложении на ответчика налоговых санкций проверялась ранее по делу о признании данного решения недействительным и подтверждена вступившим в законную силу решением суда2.

1 Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24.07.2003 г. «О некоторых вопросах применения частей 1 и 2 статьи 182 и части 7 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2003. N 9 С. 17.

2 Дело № А55-9924/02-34. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 3 апреля 2003 г. //Справочно-правовая система Гарант.

Проанализировав теоретические исследования и судебную практику можно утверждать, что судебное решение по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов отличается от решений суда по другим делам не только полномочиями суда при его вынесении, но и своим содержанием, а также порядком реализации такого решения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Целью своего исследования автор поставил анализ процессуальных особенностей дел об оспаривании ненормативных актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц. Такие особенности судебного разрешения налоговых споров обусловлены свойствами допроцессуальных отношений и особым статусом лиц, участвующих в деле, повышенной сложностью, коллизионностью и сверхдинамизмом налогового права.

Как показывает судебная статистика, за первые четыре года, прошедшие после введения в действие части первой НК РФ, количество налоговых споров возросло более чем в пять раз1. Судья Высшего Арбитражного Суда РФ Бабкин А.И. справедливо указывает, что «. немало положений актов законодательства (включая Налоговый кодекс) содержат нечеткие формулировки, отсюда неопределенность в их восприятии, толковании и применении». Кроме того, «. некоторые положения Налогового кодекса уже сейчас нуждаются в законодательном корректировании»2. При такой правовой ситуации роль судебных решений по налоговым спорам важна тем, что приоритет в формировании практики по вопросам налогообложения принадлежит именно системе арбитражных судов.

Однако вынесение законных и обоснованных решений по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов, и, как следствие, достижение баланса частных и государственных интересов невозможно без отлаженного процессуального механизма разрешения этих споров. Двухлетняя практика применения нового Арбитражного процессуального кодекса РФ показала, что выделение в административное судопроизводство дел, возникающих из публично-правовых отношений, так и не устранило множества процессуальных проблем, которые

1 См.: Судебно-арбитражная статистика. О рассмотренных спорах с участием налоговых органов в 1999 - 2003 годах// Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2004. № 4. С.ЗЗ - 34.

2 Бабкин А.И. Применение налогового законодательства арбитражными судами. M., 2002. С.10-12. существовали до принятия Кодекса. Более того, отказ от иска по делам об оспаривании ненормативных актов и действий налоговых органов и их должностных лиц привел к противоречию с внутренним «спорным» содержанием дел, возникающих из публично-правовых отношений.

На наш взгляд, разрешение указанного противоречия возможно путем законодательного закрепления в качестве средства защиты прав и законных интересов налогоплательщиков административного иска с четкой детализацией его элементов.

Диссертант в ходе работы над исследованием пришел к выводу о необходимости внесения изменений и дополнений в действующее налоговое и арбитражное процессуальное законодательство.

1. Автор полагает, что в качестве средства возбуждения дела об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) государственных органов должно быть закреплено исковое заявление, что потребует внесения изменений в ч.4 ст.4, ст. ст. 198, 199 АПК РФ, а именно слово «заявление» следует заменить словами «исковое заявление (административный иск)».

2. Существенные проблемы в правоприменительной практике создает отсутствие легального определения и признаков ненормативного акта, действий или бездействия налоговых органов, которые могут быть оспорены в суде. Для устранения этого пробела автор предлагает дополнить статью 137 Налогового кодекса РФ примечанием следующего содержания: «Под ненормативным актом налогового органа в настоящей статье и других статьях настоящего Кодекса следует понимать документ, который принимается уполномоченным должностным лицом налогового органа в случаях специально установленных Налоговым кодексом и содержит властные предписания в отношении конкретного налогоплательщика (налогового агента), адресованные непосредственно налогоплательщику (налоговому агенту) либо иному лицу, обязанному исполнить ненормативный акт.

Ненормативный акт налогового органа может быть обжалован, если, по мнению налогоплательщика (налогового агента), не соответствует закону или иному нормативному акту и влечет для него или может повлечь негативные последствия в виде нарушения прав и законных интересов, создания препятствий в осуществлении прав, незаконного возложения обязанностей либо привлечения к налоговой ответственности, либо содержит отказ в удовлетворении просьбы.

Действиями налогового органа признаются различные варианты реализации налоговым органом своих полномочий, не связанные с изданием ненормативного акта, но влекущие для налогоплательщика определенные правовые последствия.

Бездействие налогового органа выражается в уклонении от исполнения его обязанностей установленных нормами налогового законодательства, в интересах налогоплательщика (налогового агента)».

3. По нашему мнению, требования к форме заявления и приложениям, не в полной мере отвечают особенностям производства по исследуемой категории дел. Автор полагает, что ч.2 ст.199 АПК РФ следует изложить в такой редакции: «К заявлению прилагаются документы, указанные в статье 126 настоящего Кодекса, а также текст оспариваемого акта, решения. В случае невозможности представления оспариваемого акта, заявитель должен указать причины, по которым он лишен такой возможности, а также источники, из которых заявитель узнал о существовании оспариваемого акта».

Заявление о признании действий или бездействия налогового органа незаконными, по нашему мнению, должно содержать указание на способ устранения допущенных нарушений, то есть заявитель должен указать в течение какого периода и какие действия должен совершить налоговый орган, либо какой ненормативный акт он должен принять. Такое содержание заявление об оспаривании действий (бездействия) в полной мере соответствует содержанию резолютивной части решения по этой категории дел, которое закреплено ч.5 ст.201 АПК РФ. Для устранения указанного пробела необходимо дополнить п.5 4.1 ст. 199 АПК РФ нормой следующего содержания: «а также указание о том, в течение какого периода и какие действия, по мнению заявителя, должен совершить государственный орган, либо какой ненормативный акт он должен принять».

4. При применении главы 24 АПК возникают вопросы о том, каков статус участников этих дел, правомерно ли применить к ним понятие сторон, каковы их распорядительные полномочия. По нашему мнению, налоговый орган и налогоплательщик (налоговый агент), как лица, участвующие в деле, полностью отвечают указанным признакам сторон. Их статусу равноправных участников процесса более соответствуют термины «истец» и «ответчик». Соответственно ст. 44 АПК РФ следует дополнить ч.5 следующего содержания: «по делам об оспаривании ненормативного акта или действий (бездействия) государственного органа истцами являются организации и граждане, обратившиеся в защиту своих прав и законных интересов. Ответчиками являются государственный орган или должностное лицо, чьи ненормативный акт, действия или бездействия оспариваются».

5. Законодательство и судебная практика в качестве ответчика по налоговым спорам признают наряду с налоговыми органами и их должностных лиц. Однако, исходя из буквального толкования норм ст.ст.9, 33 Налогового кодекса РФ и анализа судебной практики, автор пришел к выводу, что должностные лица налоговых органов не являются самостоятельными участниками налоговых правоотношений и совершают то или иное действие или выносят ненормативный акт не от собственного имени, а от имени соответствующих налоговых органов. Следовательно, ответчиком по налоговым спорам о признании недействительными любых ненормативных актов, а также незаконными любых действий (бездействия) является не должностное лицо (руководитель, заместитель руководителя налогового органа или налоговый инспектор), а сам налоговый орган. В связи с этим, мы предлагаем внести изменения в статью 138 НК РФ, указав, что «каждый налогоплательщик или налоговый агент имеют право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, а также их действия или бездействие». Это будет полностью соответствовать содержанию ст.ст.9, 33 Налогового кодекса РФ и позволит избежать трудностей при определении надлежащего ответчика по делам об оспаривании действий (бездействия) в сфере налогообложения, ибо единственным надлежащим ответчиком будет сам налоговый орган.

6. Действующий Арбитражный процессуальный кодекс не учитывает особенностей реализации сторонами публично-правового спора их диспозитивных правомочий. На наш взгляд, статью 197 АПК РФ необходимо дополнить частью 3 следующего содержания: «При рассмотрении дел об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) должностных лиц стороны пользуются правами, предусмотренными ст.49 АПК РФ, если это не противоречит существу спора.

Арбитражный суд обязан установить мотивы отказа заявителя от заявления, уменьшения им размера требований, признания ответчиком заявления, и не принимает такие действия, если это противоречит закону или нарушает права других лиц, либо ущемляет публичные интересы. Арбитражный суд, кроме того, не принимает отказ заявителя от требования или уменьшения размера требования, если располагает сведениями, что такие действия противоречат интересам самого заявителя и совершены им под влиянием заблуждения либо административного воздействия со стороны государственного органа или должностного лица, чей ненормативный акт или действия (бездействие) оспариваются. В этих случаях суд рассматривает дело по существу».

7. Положительной оценки заслуживает новелла ч.4 ст. 198 АПК РФ об установлении общего трехмесячного срока для подачи заявления в арбитражный суд о признании ненормативных правовых актов недействительными, решений и действий (бездействия) незаконными. Однако судебная практика выявила противоречия в толковании и применении этой нормы, поскольку неясно является ли этот срок материальным или процессуальным, и какие последствия влечет его пропуск: прекращение производства по делу или отказ в удовлетворении заявления. Автор склонен считать указанный срок материальным, то есть сроком подобным сроку исковой давности и для устранения возникших противоречий предлагает ч.4 ст. 198 АПК РФ дополнить нормой, следующего содержания: «Причины пропуска срока выясняются в предварительном судебном заседании или судебном заседании и могут являться основанием для отказа в удовлетворении заявления». Кроме того, рассматриваемый срок должен быть закреплен нормой п. 2 ст. 138 Налогового кодекса РФ, что соответствует его материально-правовой природе.

8. В качестве одной из гарантий судебной защиты прав налогоплательщиков (налоговых агентов) новым Арбитражным процессуальным кодексом РФ закреплено приостановление оспариваемого акта, которое по своей природе является обеспечительной мерой специального назначения. Поскольку ч.З ст. 199 АПК РФ изложена весьма лаконично и не содержит указаний на порядок реализации данного процессуального института, автор предлагает дополнить эту статью нормой следующего содержания: «Приостановление действия оспариваемого акта осуществляется по общим правилам главы 8 АПК РФ, кроме норм ст.98, ст.99 АПК РФ». Необходимо дополнить ст. 199 АПК РФ частью 4: «По делам об оспаривании ненормативного акта, на основании которого подлежат уплате или взысканию в бюджет обязательные платежи, ответчик может ходатайствовать перед арбитражным судом о предоставлении заявителем встречного обеспечения. Встречное обеспечение допускается арбитражным судом по правилам ст.94 АПК РФ и выражается в запрещении передавать, продавать или иным образом отчуждать имущество, принадлежащее заявителю, на которое может быть обращено взыскание обязательных платежей».

9. Автор полагает, что установление сокращенного срока рассмотрения дел, возникающих из налоговых правоотношений, не привело к повышению эффективности судебной защиты интересов налогоплательщиков. Фактически сокращенный срок рассмотрения налогового спора превращается в правовую декларацию. В целях соблюдения двухмесячного срока, арбитражный судья нередко переходит к судебному разбирательству без достаточной подготовки дела. В связи с этим, нами предложено внести изменения в норму ст.200 АПК, а именно, установить общий срок судебного разбирательства и увеличить стадию подготовки дела до двух месяцев, как и в исковом производстве.

10. Для повышения эффективности судебного решения по делам об оспаривании ненормативных актов налоговых органов, и для совершенствования реализации решения арбитражного суда по таким делам диссертант предлагает изложить ч.8 ст.201 АПК РФ в следующей редакции: «Решением арбитражного суда ненормативный акт государственного органа признается недействительным с момента его принятия и не подлежит дальнейшему применению».

Итоги нашего исследования позволяют говорить о том, что действующее арбитражное процессуальное законодательство по делам, возникающим из публично-правовых отношений, хотя и прогрессивнее прежнего, но нуждается в совершенствовании, как в части отдельных норм, так и целых институтов. Необходимо внесение изменение и в процедурные нормы налогового законодательства.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат юридических наук Цацулина, Екатерина Игоревна, 2005 год

1. Конституция РФ//Российская газета от 25 декабря 1993 г. № 237.

2. Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ //Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 30. Ст. 3012.

3. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 5 мая 1995 г. № 70-Ф3//Собрание законодательства Российской Федерации. 1995. № 19. Ст. 1709.

4. Федеральный конституционный закон от 28 апреля 1995 г. № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» (с изменениями от 4 июля 2003 г.)//Собрание законодательства Российской Федерации. 1995. № 18. Ст. 1589; 2003. N 27 (часть I). Ст. 2699.

5. Ю.Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (с изменениями и доп.)// Российская газета от 10 марта 1992 г.

6. Указ Президента РФ от 09.03.2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»// Российская газета. № 50. 12.03.2004.

7. Н.Постановление Правительства РФ № 506 от 30.09.2004 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»//Российская газета от 07.10.2004 г.

8. Постановления и определения Конституционного Суда РФ:

9. Определение Конституционного Суда РФ от 06 ноября 2003 г. № 390-0 «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Совета администрации Красноярского края о проверке конституционности части 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской

10. Федерации»//Справочно-правовая система Гарант.

11. Постановления Пленумов Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного1. Суда РФ. Письма ВАС РФ:

12. Постановление Пленума ВС РФ и ВАС РФ от 01.07.1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса РФ»//Вестник Высшего Арбитражного суда Российской Федерации. 1996. N9.

13. Постановление Пленума ВАС РФ № 13 от 31.10.96 г. «О применении Арбитражного процессуального кодекса РФ при рассмотрении дел в суде первой инстанции» (в ред. Постановления Пленума ВАС РФ № 13 от 09.07.97 г.)// ВВАС РФ. 1997. № 1.

14. Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ от 11.06.1999 г. N 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской

15. Федерации»//Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 1999. №8.

16. Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»// Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2001 г. N 7.

17. Постановление Пленума ВАС РФ от 09.12.2002 г. № 11 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Арбитражного процессуального кодекса РФ»//Вестник ВАС РФ. 2003. № 2.

18. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 19.12.2003 г. № 23 «О судебном решении»// Российская газета от 26.12.2003 г. № 260

19. Письмо Высшего Арбитражного Суда РФ от 10.01.1997 г. № С4-5/ОП-13//Экономика и жизнь. 1997. № 11

20. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21 июня 1999 г. № 42 "Обзор практики рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога»//Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 1999. № 8.

21. Обзор судебной практики Верховного Суда РФ от 15.07.1998 г. «Некоторые вопросы судебной практики по гражданским делам»// Бюллетень Верховного Суда РФ. 1998. № 9.

22. Комментарии законодательства:

23. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Зарипов В.М. Комментарий к Налоговому кодексу РФ, части первой. М., 2000.

24. А.Н. Гуев. Постатейный комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу РФ. М, 2003.

25. Комментарий к Налоговому кодексу РФ. Под ред. Г.В. Петровой. М., 2001.

26. Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу РФ. Под ред. Жилина Г. А. М, 2003.

27. Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации. Под ред. М.С.Шакарян. М., 2003.

28. Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу РФ. Под ред. В.Ф. Яковлева, М.К.Юкова. М., 2003.

29. Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации. Под ред. В.В.Яркова. М., 2003.

30. Комментарий к актам высших судебных органов Российской Федерации. Под ред. A.M. Эрделевского. М., 2002.1. Учебная литература:

31. Алексеев С.С. Теория права. М.: Бек, 1995.

32. Алексеев С.С. Право: Опыт комплексного исследования. М., 1999.

33. Арбитражный процесс. Учебник для вузов. Под ред. М.К. Треушникова. М., 1997.

34. Арбитражный процесс. Учебник. Под ред. Треушникова М.К. М., 2003.

35. Арбитражный процесс. Учебник. Под ред. Яркова В.В. Волтерс Клувер, 2003.

36. Бахрах Д.Н. Административное право. М., 1997.

37. Викут М.А., Зайцев И.М. Гражданский процесс. Курс лекций. Саратов,1998.

38. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель. Налогоплательщик. Государство (правовые позиции Конституционного Суда РФ). М., 1998.

39. Гурвич М.А. Право на иск. Учебное пособие. М., 1978.

40. Гурвич М.А. Учение об иске (состав, виды). Учебное пособие. М., 1981.

41. Гражданский процесс. Под ред. Шакарян М.С. М., 1993.

42. Гражданское процессуальное право России. Учебник. Под ред. Шакарян М.С. М., 1998.

43. Гражданский процесс. Учебник. Под ред. В.А. Мусина, Н.А. Чечиной, Д.М. Чечота. М.: Проспект, 1999.

44. Исаенкова О.В. Иск в гражданском судопроизводстве. Учебное пособие. Под ред. Викут М.А. Саратов, 1997.

45. Жилин Г.А. Судебное признание юридических актов недействительными по заявлениям прокуроров. Комментарий судебной практики. Вып.5. М.,1999.

46. Налоговое право: Учебное пособие. Под ред Пепеляева С.Г. М., 2000.

47. Ожегов С.И. Словарь русского языка. М., 1984.

48. Петрова Г.В. Налоговое право. Учебник для вузов. М., 2001.

49. Теория государства и права: Курс лекций. Под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. М., 2000.

50. Химичева Н.И. Налоговое право. М., 1997.

51. Научная литература и монографии:

52. Абрамов С.Н. Судебное рассмотрение и разрешение гражданских дел. М., 1944.

53. Авдюков М.Г. Судебное решение. М., 1959.

54. Бабкин А.И. Применение налогового законодательства арбитражными судами. М., 2002.

55. Баталова JI.A., Вершинин А.П. Способы защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде. СПб., 1997.

56. Боннер А.Т., Квиткин В.Т. Судебный контроль в области государственного управления. М., 1973.

57. Боннер А.Т. Применение нормативных актов в гражданском процессе. М., 1980.

58. Боннер А.Т. Принцип диспозитивности советского гражданского процессуального права. М., 1987.

59. Боннер А.Т. Установление обстоятельств гражданских дел. М., 2000.

60. Бырдина С.В. Подготовка дела к слушанию в советском гражданском процессе. М., 1960.

61. Викут М.А. Стороны основные лица искового производства. Саратов, 1968.

62. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000.

63. Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и гражданский кодекс. М., 1995.

64. Грибанов В.П. Пределы осуществления и защиты гражданских прав. Издательство Московского универститета, 1972.

65. Грось JI.A. Влияние норм материального права на гражданское и арбитражное судопроизводство. X., 2002.

66. Гурвич М.А. Судебное решение. Теоретические проблемы. М., 1976.

67. Гуреев П.П. Судебное разбирательство гражданских дел. М., 1958.

68. Джалилов Д.Р. Лица, участвующие в гражданских делах искового производства. Душанбе, 1965.

69. Добровольский А.А., Иванова С.А. Основные проблемы исковой формы защиты права. М., 1979

70. Добровольский А.А. Исковая форма защиты права. М., 1965.

71. Жуйков В.М. Судебная защита прав граждан и юридических лиц. М., 1997.

72. Зейдер Н.Б. Судебное решение по гражданскому делу. М., 1966.

73. Клейнман А.Ф. Участие третьих лиц в гражданском процессе. Иркутск, 1927.

74. Клейнман А.Ф. Основные вопросы теории доказательств в советском гражданском процессе. М.-Л., 1950.

75. Курылев С.В. Основы теории доказывания в советском правосудии. Минск, 1969.

76. Логинов П.В. Предварительная подготовка гражданских дел. М., 1960.

77. Логинов П.В. Решение государственного арбитража. М., 1964.

78. Медведев А.Н. Налоговые споры в арбитражных судах. М., 1997.

79. Мельников А.А. Правовое положение личности в советском гражданском процессе. М., 1969.

80. Осокина Г.Л. Иск (теория и практика). М., 2000.

81. Осокина Г.Л. Проблемы иска и права на иск. Томск, 1989.

82. Панова И.В. Административно-процессуальная деятельность в Российской Федерации. Саратов, 2001.

83. Петрова Г.В. Применение права в налоговых спорах. М., 1998.

84. Плешанов А.Г. Диспозитивное начало в сфере гражданской юрисдикции: проблемы теории и практики. М., 2002.

85. Подготовка гражданских дел к судебному разбирательству. Под ред. Червякова К.К. Издательство Саратовского университета, 1971.

86. Пучинский В.К. Подготовка гражданских дел к судебному разбирательству. М., 1962.

87. Решетникова И.В., Ярков В.В. Гражданское право и гражданский процесс в современной России. Екатеринбург М., 1999.

88. Решетникова И.В. Доказательственное право в гражданском судопроизводстве. Екатеринбург, 1997.

89. Смышляев Л.П. Предмет доказывания и распределение обязанностей по доказыванию в советском гражданском процессе. М., 1961.

90. Судебная практика по налоговым спорам. Основные судебные прецеденты современного российского налогового права. Под редакцией Брызгалина А.В. Налоги и финансовое право. 2002.

91. Старилов Ю.Н. Административная юстиция. Проблемы теории. Воронеж, 1998.

92. Старилов Ю.Н. Исполнительная власть в структуре современного административно-правового регулирования: проблемы и основные направления разрешения. Сборник «История становления и современное состояние исполнительной власти в России». М., 2003.

93. Треушников М.К. Доказательства и доказывание в советском гражданском процессе. М., 1982.

94. Треушников М.К. Относимость и допустимость доказательств в гражданском процессе. М., 1981.

95. Треушников М.К. Судебные доказательства. М., 1997.

96. Фурсов Д.А. Подготовка дела к судебному разбирательству. Налоги: Пособие для судей арбитражных судов. М., 1997.

97. Фурсов Д.А. Процессуальный режим деятельности арбитражного суда первой инстанции. М., 1997.

98. Хаманева Н.Ю. Постатейный комментарий к Закону Российской Федерации «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан». М., 1996.

99. Хаманева Н.Ю., Салищева Н.Г. Административная юстиция и административное судопроизводство в Российской Федерации. М., 2001.

100. Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: Практическое пособие по судебной защите. М, 2000.

101. Чечот Д.М. Постановления суда первой инстанции по гражданским делам. М., 1958.

102. Чечот Д.М. Административная юстиция. Л., 1973.

103. Чечот Д.М. Неисковые производства. М., 1973.

104. Шакарян М.С. Субъекты советского гражданского права. М., 1970.

105. Шакарян М.С. Учение о сторонах в советском гражданском процессе. М., 1983.

106. Щеглов В.Н. Законность и обоснованность судебного решения по гражданско-правовому спору. Н., 1958.

107. Щеглов В.Н. Субъекты гражданского процесса. Лекции. Томск, 1979.

108. Щеглов В.Н. Иск о судебной защите гражданского права. Томск, 1987.

109. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: Учебное пособие. М., 2002.

110. Юдельсон К.С. Предварительная подготовка дела в советском гражданском процессе. М., 1948.

111. Юдельсон К.С. Проблемы доказывания в советском гражданском процессе. М., 1951.

112. Юдельсон К.С. Судебные доказательства. М., 1956.j

113. Диссертации и авторефераты диссертаций:

114. Абсалямов А.В. Проблемы административного судопроизводства в арбитражном процессе. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. Екатеринбург, 2000.

115. Артемьева Ю.А. Рассмотрение арбитражными судами РФ споров, вытекающих из налоговых правоотношений. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. М., 2003.

116. Березина Н.В. Судебная защита прав в сфере «собственно» административно-правовых отношений. Автореф. на соискание ученой степени к.ю.н. Ленинград, 1984.

117. Боннер А.Т. Производство по делам, возникающим из административно-правовых отношений. Автореф. дисс. к.ю.н. М., 1966.

118. Вершинин А.П. Способы защиты гражданских прав в суде. Диссертация в виде научного доклада на соискание ученой степени д.ю.н. СПб., 1998.

119. Викут М.А. Проблема правового регулирования процессуального положения и деятельности сторон в советском гражданском судопроизводстве. Автореф. дисс. на соискание ученой степени д.ю.н. М., 1971.

120. Гребенюк H.JT. Лица, участвующие в деле, в производстве по делам, возникающим из административно-правовых отношений и в особом производстве. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. Свердловск, 1984.

121. Елисейкин П.Ф. Предмет судебной деятельности в советском гражданском процессе (его понятие, место и значение). Автореф. дисс. на соискание ученой степени д.ю.н. Л., 1974.

122. Жуйков В.М. Реализация конституционного права на защиту Диссертация на соискание ученой степени к.ю.н. в форме научного доклада, выполняющего также функции автореферата. М., 1996.

123. Каган Е.В. Особенности рассмотрения арбитражными судами дел об оспаривании решения налогового органа о взыскании недоимки. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. М., 2003. С.9

124. Остроумов А.А. Особенности искового производства в арбитражных судах по делам, возникающим из налоговых правоотношений. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. М., 2002.

125. Петрова С.М. Рассмотрение в арбитражном суде дел, вытекающих из административных правоотношений. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. М, 1998.

126. Попова Ю.А. Теоретические проблемы судопроизводства по делам, возникающим из публично-правовых отношений. Автореф. дисс. на соискание ученой степени д.ю.н. Саратов, 2002.

127. Пятилетов И.М. Распоряжение сторон гражданскими материальными правами в суде 1-ой инстанции. Автореферат дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. М., 1970.

128. Савченко Ю.М. Реализация права на судебную защиту при обжаловании решений и действий налоговых органов и их должностных лиц. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. СПб., 2001.

129. Симонян С.Л. Проблема обжалования в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан. Автореф. на соискание ученой степени к.ю.н. Саратов, 1994.

130. Сухарева Н.В. Рассмотрение административно-правовых споров арбитражными судами. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. М., 1999.

131. Чечина Н.А. Нормы гражданского процессуального права и их применение. Автореф. на соискание ученой степени д.ю.н. Л., 1965.

132. Шумейко Е.С. Подготовка гражданских дел к судебному разбирательству. Автореф. дисс. на соискание ученой степени к.ю.н. Саратов, 2000.

133. Научные статьи и публикации:

134. Аббясов Н.Ф. Стороны в гражданском процессе//Арбитражный и гражданский процесс. 2002. № 4.

135. Бабкин А.И. Обеспечительная мера друг или враг?// Эж-ЮРИСТ. 2003. № 10.

136. Бабкин А.И. Возможна ли примирительная процедура по налоговому спору?//Налоговые споры. Теория и практика. 2004. № 4.

137. Бахрах Д. Нужна специализация судей, а не судов// Российская юстиция. 2003. № 2.

138. Белозеров А.В., Березова О.А. О некоторых вопросах применения АПК РФ при рассмотрении арбитражными судами споров, возникающих из налоговых правоотношений //Законодательство. 2004. № 6.

139. Боннер А.Т. Применение закона и судебное усмотрение // Советское государство и право. 1979. № 6.

140. Боннер А.Т. Судебная практика по делам, возникающим из административно-правовых отношений// Государство и право. 1992. № 2.

141. Бойков О.В. Рассмотрение арбитражными судами налоговых споров//Российская юстиция. 1996. №11.

142. Бойков О.В. Арбитражный процессуальный кодекс 2002 года: повышение эффективности судебной защиты//Российская юстиция. 2002. № 10.

143. Викулова Н.А. Производство по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений в арбитражном процессе: специфика стадии возбуждения дела//Арбитражный и гражданский процесс. 2004. № 1.

144. Викут М.А. Предпосылки права на участие в гражданском процессе//Правоведение. 1967. №3.

145. Викут М.А. Категории «материальное» и «процессуальное» в теории гражданского процессуального права// Понятийный аппарат науки советского гражданского права и процесса и терминология законодательных актов. Тверь, 1989.

146. Власов А.А. Какой будет административная юрисдикция// Российская юстиция. 2002. №11.

147. Грось JI.A Институт процессуального соучастия: связь между процессуальным и материальным правом//Российская юстиция. 1998. № 3.

148. Гурвич М.А. Окончание гражданского дела без вынесения судебного решения//Советское государство и право. 1948. № 1.

149. Демин А.А. Понятие административного процесса и административно-процессуальный кодекс Российской Федерации//Вестник Московского университета. Серия 11. Право. 1998. N 4.

150. Елисейкин П.Ф. Судебный надзор за деятельностью административных органов. Кн.: Проблемы государства и права на современном этапе. Владивосток, 1963.

151. Жуйков В.М. Принцип диспозитивности в гражданском судопроизводстве//Российская юстиция. 2003. N 7.

152. Зайцев И.М. Административные иски// Российская юстиция. 1996. № 4.

153. Интернет-конференция Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации В.Ф.Яковлева «Новые задачи арбитражной системы России»//Справочно-правовая система Гарант.

154. Карасева М.В. Презумпции и фикции в части первой Налогового кодекса РФ//Журнал российского права. 2002. № 9.

155. Клейнман А.Ф. Вопросы гражданского процесса в связи с судебной практикой// Социалистическая законность. 1946. № 9.

156. Комиссаров К.И. Судебное усмотрение в советском гражданском процессе // Советское государство и право. 1969. № 4.

157. Лупарев Б.Е. Понятие и признаки административно-правового спора//Журнал Российского права. 2002. № 2.

158. Лупарев Б.Е. Определение административно-правового спора. Проблемы административной юстиции: Материалы семинара. М., 2002.

159. Маранц Ю.В. Обеспечительные меры по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений// Арбитражный и гражданский процесс. 2004. № 4.

160. Масленников М.Я. Можно ли считать жалобу административным иском// Российская юстиция. 1998. № 5.

161. Моисеев С.С. Распорядительные действия в арбитражном суде первой инстанции//Российская юстиция. 1999. № 4.

162. Набока А.С. Процессуальная правоспособность по делам, возникающим из налоговых правоотношений//Арбитражный и гражданский процесс. 2003. №4.

163. Нагорная Э.Н. Процессуальные особенности рассмотрения дел с участием налоговых органов//Российская юстиция. 2002. № 2.

164. Потапенко С.В. Разграничение нормативных и ненормативных актов при рассмотрении дел, возникающих из публичных правоотношений//Российская юстиция. 2003. № 6

165. Приходько И.А. Лукавое выравнивание//Эж-ЮРИСТ. 2003. № 21.

166. Решетникова И.В. Унификация доказывания процесс неизбежныйЮж-ЮРИСТ. 2003. № 47.

167. Решетникова И.В. Состязательная система доказывания: новеллы АПК РФ//Российская юстиция. 2003. № 9.

168. Рожкова М.А. Преобразовательные иски//3аконодательство. 2001. № 3.

169. Рожкова М.А. Мировое при исполнении//Эж-ЮРИСТ. 2003. № 14.

170. Скворцов А.В. К вопросу о применении части 4 статьи 198 АПК РФ//Судебно-арбитражная практика Московского региона. Вопросы правоприменения. 2003. № 6.

171. Тихомиров Ю.А. Административное судопроизводство в России: перспективы развития//Российская юстиция. 1996. № 5.

172. Треушников М.А. Обеспечительные меры в арбитражном процессе//3аконодательство. 2003. № 8.

173. Туманова JI.B. Проблемы создания административных судов и развития гражданско-процессуального законодательства. Проблемы административной юстиции. Материалы семинара. М., 2002.

174. Тупиков В.В. Природа дел, возникающих из административно-правовых отношений//Российская юстиция. 1999. N 7.

175. Федоренко Н.В., Гилевич Е.М. Налоговые споры и принцип состязательности в арбитражном судопроизводстве//3аконодательство. 2001. №7.

176. Хаманева Н.Ю. Проблемы административной юстиции на современном этапе развития России как института защиты прав и свобод граждан в сфере исполнительной власти. Проблемы административной юстиции. Материалы семинара. М., 2002.

177. Цветков И.В. Рассмотрение налогового дела в суде первой инстанции//Ваш налоговый адвокат. 2000. № 3.

178. Чечот Д.М. Иск и исковые формы защиты права// Правоведение.1969. № 4.

179. Шаламова Н.В. Сурметов Д.С. Обеспечительные меры по новому АПК//Законодательство и экономика. 2003. № 7.

180. Щекин Д.М. Презумпция добросовестности налогоплателыцика//Ваш налоговый адвокат. 2001. № 1.

181. Шерстюк В.М. Принцип диспозитивности в арбитражном судопроизводстве//Законодательство. 1999. № 3.

182. Шерстюк В.М. Новые положения проекта третьего Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (производство в суде первой инстанции)// Законодательство. 2001. № 5.

183. Шерстюк В.М. Обеспечительные меры//Законодательство. 2003. № 9.

184. Судебно-арбитражная практика:

185. Долженко А.Н., Резников В.Б., Хохлова Н.Н. Судебная практика по налоговым спорам. М., 2001.

186. Практическая налоговая энциклопедия. Под ред. Брызгалина А.В. 2003// Справочно-правовая система Гарант.

187. Судебно-арбитражная статистика. О рассмотренных спорах с участием налоговых органов в 1998 2002 годах//Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2003. № 4.

188. Судебно-арбитражная статистика. О рассмотренных спорах с участием налоговых органов в 1999 2003 годах// Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2004. № 4.

189. Постановление Президиума ВАС РФ № 3501/98 от 17 ноября 1998 г.// Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 1999. № 2.

190. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 9 января 2002 г. Дело № 2635/01// Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2002. № 5.

191. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 04.02.2003 г Дело №11254/02.// Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2003. № 6.

192. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21.01.2003 г. Дело № 9915/02. //Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2003. № 6.

193. Дело № А57-7865/02-32//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

194. Дело № А-57-369/03-5//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

195. Дело № А-57-5824/03-5//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

196. Дело № А-57-3891/02-32//Архив Арбитражного суда Саратовской области

197. Дело № А-57- 4457/03-29//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

198. Дело № А40-34208/02-116-427// Справочно-правовая система Гарант.

199. Дело № JT04-1056/03-18/68//Справочно-правовая система Гарант.

200. Дело № Ф04/1906-192/А81-2001. Постановление ФАС ЗападноСибирского округа от 02.07.2001 г.//Справочно-правовая система Гарант.

201. Дело № А79-4849/02-СК1-4218. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 29.04.2003 г.//Справочно-правовая система Гарант.

202. Дело № Ф04/1026-134/А03-2003. Постановление ФАС ЗападноСибирского округа от 05.03.2003 г.// Справочно-правовая система Гарант.

203. Дело № КА-А40/6452-03. Постановление ФАС Московского округа от 04.09.2003 г.//Справочно-правовая система Гарант.

204. Дело № КА-А40/2794-02. Постановление ФАС Московского округа от 13.05.2002 г.//Справочно-правовая система Гарант.

205. Дело № 5010/02-16// Архив Арбитражного суда Саратовской области.

206. Дело № А-57-1487/00-9//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

207. Дело № 10223/03-26//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

208. Дело № КА-А40/2329-02. Постановление ФАС Московского округа от 22.04.2002 г.//Справочно-правовая система Гарант.

209. Дело N А54-4054/01-С7. Постановление ФАС Центрального округа от 24.04.2002 г.//Справочно-правовая система Гарант.

210. Дело № А57-10698/02-26// Архив Арбитражного суда Саратовской области.

211. Дело № 57-568/02-26// Архив Арбитражного суда Саратовской области.

212. Дело № 1643/02-5// Архив Арбитражного суда Саратовской области.

213. Дело № А-57-10196/02-26// Архив Арбитражного суда Саратовской области.

214. Дело № 8574/02-26//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

215. Дело № А57-2784/03-26// Архив Арбитражного суда Саратовской области

216. Дело № А-57-10195/02-26// Архив Арбитражного суда Саратовской области.

217. Дело № А-57-8876/03-17//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

218. Дело № А-57-1381/2002-32// Архив Арбитражного суда Саратовской области.

219. Дело № А57-1144/03-9//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

220. Дело № 3560/02-26//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

221. Дело № А42-9120/03-КА15. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 02.04.2004 г. //Справочно-правовая система Гарант.

222. Дело № А-57-1456/03-5// Архив Арбитражного суда Саратовской области.

223. Дело № А-57-808/04-26//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

224. Дело № А56-29802/01. Постановление ФАС СЗО от 20.02.2002 г.//Справочно-правовая система Гарант.

225. Дело № А10-612/01-9/Ф02-1356/2001 -С 1. Постановление ФАС ВСО от 28.06.2001// Справочно-правовая система Гарант.

226. Дело № А56-4552/01. Постановление ФАС СЗО от 08.01.2002 //Справочно-правовая система Гарант.

227. Дело № Ф09-1371/02-АК. Постановление ФАС УО от 03.07.2002//Справочно-правовая система Гарант.

228. Дело № А-57-1434/04-5//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

229. Дело № А57-5097/03-9//Архив Арбитражного Суда Саратовской области.

230. Дело № КА-А40/1463-01. Постановление ФАС МО от 11.04.2001 г.//Справочно-правовая система Гарант.

231. Дело № Ф08-4648/2003-1775А. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26.11.2003 г. //Справочно-правовая система Гарант.

232. Дело № 10140/02-26. Постановление ФАС Поволжского округа от 24.11.2002 г.//Архив Арбитражного Суда Саратовской области.

233. Дело № 7784/00-14-26. Постановление ФАС Поволжского округа от 25.04.2002 г.//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

234. Дело № А19-10362/01-41-Ф02-489/02-С. Постановление ФАС ВосточноСибирского округа от 12.03.02 г.//Справочно-правовая система Гарант.

235. Дело № А-57-874/02-28//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

236. Дело № А19-2563/01-10/Ф02-1448/2001-С 1. Постановление ФАС ВСО от 03.07.2001//Справочно-правовая система Гарант.

237. Дело № 65-8918/02-СА1-29.Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 09.01.2003 г.//Справочно-правовая система Гарант.

238. Дело № А06-341у-13/02. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 01.04.2003 г. //Справочно-правовая система Гарант.

239. Дело № А06-668у-8/02. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 31.07.2003 г.//Справочно-правовая система Гарант.

240. Дело № А78-2058/03-С2-21/130-Ф02-3068/03-С1. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.11.2003 г.//Налоговые споры. Теория и практика. 2004. № 3.

241. Дело № А40-1897/02-08. Постановление ФАС Поволжского округа от1510.2002 г.//Справочно-правовая система Гарант.

242. Дело № Ф03-А04/01-2/1030. Постановление ФАС ДО от 13.06.2001//Справочно-правовая система Гарант.

243. Дело № А35-3458/02а. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 25.10.2002 г.//Справочно-правовая система Гарант.

244. Дело № А56-4552/01. Постановление ФАС СЗО от 08.01.2002 //Справочно-правовая система Гарант.

245. Дело № А57-876/04-9. Постановление ФАС ПО от 12.03.2004 //Архив Арбитражного суда Саратовской области.

246. Дело № А57-1456/02-17//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

247. Дело № 2340/03-26//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

248. Дело № А57-7798/03-9. Постановление ФАС Поволжского округа от1504.2003 г.//Архив Арбитражного суда Саратовской области.

Для ззаказа доставки данной работы воспользуйтесь поиском на сайте по ссылке: <http://www.mydisser.com/search.html>