*На правах рукописи*

**Литуев Егор Викторович**

**ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РОССИИ И ШВЕЙЦАРИИ**

Специальность 12.00.14 – административное право;

финансовое право; информационное право

**Автореферат диссертации**

**на соискание ученой степени кандидата**

**юридических наук**

Москва – 2012

Работа выполнена на кафедре административного и финансового права Московского государственного института международных отношений (Университета) МИД России.

**Научный руководитель:** доктор юридических наук, профессор

**ТОЛСТОПЯТЕНКО Геннадий Петрович**

**Официальные оппоненты:** **СОКОЛОВА Эльвира Дмитриевна**

доктор юридических наук, профессор

Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов Российской Федерации, доцент кафедры финансового и налогового права юридического факультета

**АРЗУМАНОВА Лана Львовна**

кандидат юридических наук,

Московская государственная юридическая академии им. О.Е. Кутафина, старший преподаватель кафедры финансового права

**Ведущая организация: Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова**

Защита состоится 24 мая 2012 года в 15:30 на заседании Диссертационного совета Д 209.002.05 при Московском государственном институте международных отношений (Университете) МИД России по адресу: проспект Вернадского, дом 76, Москва, 119454, аудитория 216.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в Научной библиотеке МГИМО (У) МИД России имени И. Г. Тюлина по адресу: проспект Вернадского, дом 76, Москва, 119454 и на сайте www.mgimo.ru

Автореферат разослан «23» апреля 2012 года.

**Ученый секретарь**

**Диссертационного совета**

**доктор юридических наук, профессор Павлов Е.Я.**

**ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы исследования.** Защита прав налогоплательщиков представляет собой сложный юридический механизм, который традиционно привлекает внимание исследователей. Историография исследования данной научной проблемы весьма обширна, хотя глубина изучения проблем развития и становления названного вопроса неравномерна.

За последние 18 лет Россия пережила период политической и экономической трансформации, что оказало сильное влияние на развитие налоговой системы государства. За первые 5 лет с момента принятия и вступления в силу Налогового Кодекса РФ в 1999 году количество обращений налогоплательщиков в арбитражные суды за защитой своих прав выросло на 300 %.[[1]](#footnote-1) Тенденция роста числа рассматриваемых судами дел, связанных с применением налогового законодательства сохраняется и сегодня.[[2]](#footnote-2) Данное обстоятельство, на наш взгляд, связано с большим количеством пробелов в налоговом законодательстве и отсутствием ответственности за принятие незаконных решений сотрудниками налоговых органов. Опыт зарубежных стран в этой сфере взаимоотношений граждан и государства представляет большой интерес для специалистов в области налогового права. Сравнительно – правовые исследования этих вопросов, появившиеся в последние годы в отечественной юридической литературе, свидетельствуют о возрастающем интересе к данному институту налогового права.

Менее разработанной следует признать сравнительно - правовую характеристику защиты прав налогоплательщиков Российской Федерации и Швейцарии.

Актуальность исследования определяется следующими обстоятельствами.

Во-первых, Швейцария является государством с очень высоким уровнем развития экономики, финансовых институтов и как следствие сильной налоговой системой. Однако, несмотря на это обстоятельство, Швейцария не располагает большим количеством сырьевых ресурсов, что вынуждает Швейцарию искать рынки долгосрочных капитальных вложений за пределами страны. Россия же является страной с огромным потенциалом роста экономики вследствие наличия гораздо более значительного объема сырьевых ресурсов и представляет интерес для иностранных инвестиций. Отсюда проистекает взаимный интерес как основа взаимовыгодного сотрудничества.

Во-вторых, российское налоговое законодательство, на сегодняшний день подвержено частым и существенным изменениям, что оказывает чаще всего негативное влияние на налогоплательщика. Следовательно, одной из сфер, которая требует особого внимания государства в контексте разработки и введения эффективного налогового регулирования, является обеспечение конституционной возможности защиты прав и законных интересов налогоплательщика.

При поиске соответствующих правовых решений относительно обеспечения налогоплательщикам эффективной защиты прав российскому законодателю и правоприменителю необходимо обратиться к опыту зарубежных государств, чьи налоговые системы существуют уже многие десятилетия, и которые уже нашли правовые решения обозначенной проблемы. В этой связи интересным представляется опыт Швейцарии. В Швейцарии, можно с уверенностью сказать, проблема обеспечения эффективной защиты прав налогоплательщика гораздо менее актуальна.

Анализ опыта Швейцарии как наиболее известного и эффективного государства в регулировании публичных финансов может помочь России в развитии законодательства в сфере защиты прав налогоплательщика. Следовательно, изучение опыта Швейцарии в части обеспечения защиты прав налогоплательщика будет крайне полезным для российской юридической науки и практики.

**Теоретическая и практическая значимость.** Теоретическое значение проведенного в диссертации исследования, его результаты и выводы могут быть использованы для дальнейшей разработки норм российского налогового законодательства, в учебных курсах по налоговому праву России и зарубежных стран, в разработке и реализации реформ защиты прав налогоплательщиков в России. Полученные в ходе исследования теоретические выводы относительно механизма защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии, а также применение новых методов исследования налогового права призваны способствовать формированию научно - обоснованного подхода при разработке актов российского налогового законодательства. Положения диссертации могут быть использованы в последующих научных исследованиях по данной проблематике.

**Практическая значимость исследования** обусловлена процессами развития и продвижения России к европейским стандартам обеспечения законности в сфере налогообложения. При этом практическая значимость работы проявляется в следующем.

Во-первых, опыт Швейцарии в области правового регулирования защиты прав налогоплательщиков и правоприменительная практика в данной сфере могут быть использованы как российским законодателем при разработке соответствующего законодательства, так и российскими правоприменительными органами.

Во-вторых, проведенный анализ может быть использован российскими гражданами и компаниями при определении направлений и методов защиты прав и законных интересов в сфере налогообложения в России и Швейцарии.

**Методологическая основа диссертационного исследования.** При решении поставленных задач использовались общенаучные и частнонаучные методы: диалектический метод исследования права, формально - логический, сравнительно - правовой методы, метод толкования юридических норм. Дополнительное место автор уделяет одному из видов математическо - статистического анализа текстов, а именно количественному методу анализа и связанному с ним методу контент-анализа. Данный метод позволяет автору выявить наиболее существенные признаки конкретного объекта исследования для решения исследовательских задач.

**Теоретическая основа исследования.** В процессе создания теоретической основы диссертации были исследованы работы отечественных специалистов по налоговому праву: Д.В. Винницкого, Е.Ю. Грачевой, И.А. Гончаренко, М.Ф. Ивлиевой, А.Н. Козырина, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, Г.П. Толстопятенко, И.В. Хаменушко, Н.И. Химичевой, Д.М. Щекина. При написании диссертации были внимательно изучены труды швейцарских ученых и практиков в области налогообложения и налогового права. Смежные проблемы защиты прав налогоплательщика России затрагиваются в трудах Шершеневича Г.Ф., Синайского В.И., Иоффе О.С., Исаева А.А.

Неоценимый вклад в развитие механизма защиты прав налогоплательщика в частности и всего швейцарского налогового права в целом внесли Peter Agner**,** Gion Clopath, Sibilla Giselda, Howard R. Hull, Per Prod’hom, Knapp Blaise, Oberson Xavier, К. Экштайн и др.

**Нормативную базу диссертационного исследования** составляют нормативные акты России и Швейцарии в сфере налогообложения: Конституции Швейцарии и России, Налоговый Кодекс РФ, кантональные и федеральные законы Швейцарии о порядке налогообложения. Среди данных законов можно отдельно выделить: кантональный закон Женевы «О порядке налогообложения» от 4 октября 2001 года, закон «Об объекте налогообложения физических лиц» от 22 сентября 2000 года, закон «Об административной процедуре кантона Во», закон «Об организации судебной системы кантона Во», закон «О прямых кантональных налогах кантона Во», а также федеральный закон «О гармонизации прямых налогов кантонов и коммун» от 14 октября 1990 года, приказ МНС РФ от 17 августа 2001 г. N БГ-3-14/290 об утверждении регламента рассмотрения споров в досудебном порядке. Отдельное внимание уделяется анализу судебной практики России и Швейцарии. В работе также использованы швейцарские правовые базы данных.

**Степень разработанности темы в научной литературе**. На сегодняшний день в российской юридической науке сравнительного анализа защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии не проводилось. В тех случаях, когда российские исследователи обращаются к изучению механизма защиты прав налогоплательщиков, внимание, в первую очередь, уделяется анализу российского опыта. Есть также диссертации по механизму разрешения налоговых споров в США и во Франции.

На сегодняшний день в отечественной науке нет монографических и диссертационных исследований, посвященных анализу сравнительно - правовой характеристики защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии.

Поэтому представляется обоснованным обратиться к анализу правовых норм, регулирующих защиту прав налогоплательщиков в России и Швейцарии.

**Цели и задачи исследования.** Цель настоящего исследования заключается в том, что на основе правовых источников провести сравнительно - правовой анализ механизма защиты прав налогоплательщиков России и Швейцарии, выявив общее и особенное в институте защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии, а также определить перспективы совершенствования законных способов защиты прав налогоплательщиков в России.

Для достижения этих целей требуется решить следующие задачи:

1. Проанализировать исторические и теоритические основы механизма защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии.

2. Проанализировать основные источники правового регулирования механизма защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии.

3. Проанализировать результаты применения методов количественного и контент анализа системы защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии и сформулировать рекомендации по повышению эффективности правового регулирования этих отношений.

4. Исследовать опыт Швейцарии по обеспечению защиты прав налогоплательщиков и определить основные факторы повышения эффективности этого института в России.

**Объектом диссертационного исследования** являются общественные отношения, возникающие в процессе правового регулирования налоговых споров в России и Швейцарии.

**Предметом диссертационного исследования** является российское и швейцарское налоговое законодательство, регулирующее процесс рассмотрения налоговых споров, а также практика его применения налоговыми и судебными органами.

**Научная новизна диссертационного исследования** проявляется, прежде всего, в выборе объекта исследования – сравнительное изучения порядка рассмотрения налоговых споров в России и Швейцарии. При этом, автор впервые в отечественной науке налогового права, используя количественный метод исследования: контент – анализ практики рассмотрения налоговых споров в России и Швейцарии, формулирует выводы и рекомендации по повышению эффективности защиты прав налогоплательщиков в России.

**На защиту выносятся следующие положения диссертации, отражающие ее новизну**:

1. Сравнительный анализ правового регулирования в России и Швейцарии показывает, что защита прав налогоплательщиков представляет собой комплекс способов защиты прав, базирующийся на законодательстве соответствующего государства, методиках адвокатов и специализированных юридических компаний по защите прав налогоплательщиков от незаконных действий (бездействий) налоговых органов и их представителей. Эффективность этого механизма определяется уровнем правовой защиты сторон налогового спора.
2. Важнейшим источником исследования при изучении административного порядка разрешения налоговых споров в России является Регламент рассмотрения споров в досудебном порядке от 17 августа 2001 г. N БГ-3-14/29, и связанные с ним многочисленные приказы ФНС РФ «для служебного пользования». Фактически в России помимо таких источников права как законы и подзаконные акты, регулирующих порядок защиты прав налогоплательщика, существуют еще один источник регулирования этих отношений, а именно – документы ФНС «с грифом для служебного пользования». В Швейцарии источниками регулирования налоговых споров являются федеральный закон «О гармонизации прямых налогов кантонов и коммун» от 14 октября 1990 года, который определяет основы процедуры обжалования актов налоговых органов и кантональные законы о защите прав граждан при осуществлении ими конституционных прав на обжалование действий органов государственной власти.
3. Контент - анализ отечественной налоговой практики показывает, что любое территориальное подразделение ФНС России в своей работе по рассмотрению жалоб налогоплательщиков на действия и\или бездействия налоговых органов и их должностных лиц руководствуется не только Налоговым Кодексом и Регламентом рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке, но и прямыми указаниями своего вышестоящего руководства. Количественный анализ показывает, что руководитель налогового органа может игнорировать при принятии решения такие позиции как «решение суда» и «судебно – арбитражная практика». Таким образом, защита прав налогоплательщика в России определяется, прежде всего, субъективной волей «руководителя налогового органа», то есть лица прямо заинтересованного в собирании налога. Во многом поэтому, административный способ защиты прав налогоплательщиков в России является неэффективным однако, по содержательным аспектам спора он позволяет выяснить позицию налогового органа, и соответственно, помогает налогоплательщику лучше подготовиться к суду.
4. Результаты контент – анализа практики дают основания утверждать, что важнейшими элементами процедуры обжалования решений налогового органа в Швейцарии являются соблюдение процессуальных норм налоговым органом и налогоплательщиком, строгая регламентация деятельности комиссии по обжалованию и главенствующая роль института налоговой тайны в системе налогового права Швейцарии. Так, соблюдение налогоплательщиком 30-дневного срока с момента уведомления о принятом в отношении него решения является основным требованием для начала процедуры обжалования. Только при соблюдении процессуального срока, а также при наличии фактов нарушения прав налогоплательщика, налоговый орган на основании решения комиссии по обжалованию обязан отменить свое решение. Работа комиссии по обжалованию, согласно исследованию, строго регламентирована. К ее членам предъявляются повышенные требования в отношении знания налогового законодательства и налоговой практики, в случае нарушения требований о налоговой тайне члены комиссии подлежат уголовному преследованию. Это обстоятельство свидетельствует о главенствующей роли института налоговой тайны в системе налогового права Швейцарии.
5. Количественный анализ налоговой практики в России позволяет сделать вывод, что основной целью и обязанностью руководителя налогового органа – является начисление налогов, а не исполнение и соблюдение положений Налогового Кодекса РФ. Этому способствует и то, что налоговый орган освобожден от уплаты государственной пошлины при подаче заявления в суд в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 333.37 Налогового Кодекса РФ. Предъявляя необоснованные претензии и подталкивая налогоплательщика обратиться в суд, налоговые органы не несут никаких судебных расходов, в случае если спор решиться не в их пользу.
6. Судебная защита прав налогоплательщика в России является наиболее эффективным способом защиты прав. Основными способами судебной защиты прав налогоплательщиков являются: заявление об обжаловании ненормативного акта, действий (бездействия) налогового органа, заявление об обжаловании нормативного акта налогового органа, заявление налогоплательщика о признании инкассового поручения не подлежащим исполнению, заявление налогоплательщика о возврате из бюджета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов, исковое заявление о возмещение убытков, причиненных действиями (бездействием) налогового органа и, наконец, обращение в Конституционный Суд РФ.
7. В отличие от Российской Федерации, где существуют фактически два способа защиты прав налогоплательщика порядок защиты прав налогоплательщика в Швейцарии, а именно в кантонах Женева и Во, представляет собой единую систему защиты прав которая характеризуется во-первых, точным определением прав и обязанностей налогоплательщика и налогового органа во время процедуры обжалования: все права и обязанности налогоплательщика полностью закреплены в 4 нормативных актах; во – вторых, установлением мер ответственности чиновников в случае неправомерного решения в отношении налогоплательщика, начиная от возложения на налоговый орган существенных судебных издержек, и заканчивая уголовной ответственностью. Швейцарская система защиты прав обеспечивает налогоплательщику, в случае наличия реальных и доказанных фактов нарушения прав, защиту и отмену незаконного решения налогового органа.

**Апробация результатов диссертационного исследования**. Основные положения и результаты диссертации представлены в ряде статей, докладах на научных конференциях и совещаниях в ОАО «Ксеньевский прииск», Vontobel Bank AG, Bank Clariden Leu, Schroders Bank. Материалы диссертации использовались автором для подготовки аналитических записок и меморандумов в советы директоров крупных золотодобывающих компаний при обсуждении налогового законодательства России и Швейцарии.

**Структура работы** выстроена согласно поставленным целям и задачам исследования. Диссертация состоит из введения, 2 глав, заключения, списка литературы и приложений.

**ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ**

Во **введении** обосновывается актуальность исследуемой в диссертации научной проблематики, приводятся теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования, освещается степень разработанности темы в научных трудах российских и швейцарских авторов, излагаются теоретические основы и нормативная база диссертационного исследования, определяются цели и задачи исследования, его объект и предмет, научная новизна, формулируются основные положения, выносимые на защиту, а также содержатся сведения об апробации результатов диссертационного исследования.

**Глава 1 «Исторические и теоретические основы изучения механизма защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии»** посвящена исследованию исторического и теоретического фундамента, на котором зиждется анализ обозначенной в работе проблематики. В данной главе излагаются исторические предпосылки построения систем защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии. Отдельное внимание автор уделяет анализу правовых источников и методологическим основам изучения законных способов защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии.

*В первом параграфе –* *«Историография и предпосылки становления механизма защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии»* рассматривается процесс становления российской и швейцарской систем защиты прав налогоплательщиков. Доказывается, что первые органы, осуществлявшие защиту прав налогоплательщиков, появились в России и Швейцарии на рубеже XIX-XX веков. Теория налогообложения в Швейцарии продолжала свое развитие на протяжении всего ХХ века, что получило отражение в многочисленных нормативных актах федерации и кантонов. В России, после революции 1917 года, началось формирование и развитие абсолютно новой налоговой системы, которая просуществовала вплоть до 1991 года.

В диссертации показано, что вопросы защиты прав налогоплательщика в России и в Швейцарии, имеют обширную историографию.

Исследуя особенности современной российской историографии механизма защиты прав налогоплательщиков, автор отмечает чрезмерную концентрацию внимания авторов на анализе действующего законодательства без учета опыта советского и дореволюционного периода.[[3]](#footnote-3)

На сегодняшний день, в отличие от советского периода историографии механизма защиты прав налогоплательщика, основной целью исследования современных правоведов является анализ действующего законодательства для формирования практических рекомендаций по защите прав налогоплательщика. При этом теоретическим основам проблемы, которые отражены в советской историографии, не уделяется должного внимания. Очевидно, что всестороннее изучение механизма защиты прав налогоплательщика невозможно без обращения к соответствующим общетеоретическим исследованиям, позволяющим понять сущность механизма защиты прав налогоплательщиков.

Такой теоретической базой, на наш взгляд, являются работы Чечот Д.М., Старилова Ю.Н., Цыпкина С.Д., Загряцкого М.Д., Козлова Ю.М., Бахраха Д.Н., Шершеневича Г.Ф.,[[4]](#footnote-4) Синайского В.И.,[[5]](#footnote-5) Иоффе О.С.,[[6]](#footnote-6) Исаева А.А.,[[7]](#footnote-7) Корфа С.А.

Рост интереса к проблемам защиты прав налогоплательщиков в современной России обусловил необходимость их дальнейшей разработки в условиях новой экономической реальности. Одним из первых ученых кто заявил о наибольшей эффективности судебной формы защиты прав налогоплательщиков в условиях современной российской действительности стал Пепеляев С.Г.[[8]](#footnote-8) Другие авторы[[9]](#footnote-9),[[10]](#footnote-10),[[11]](#footnote-11),[[12]](#footnote-12) рассматривали отдельные вопросы защиты прав налогоплательщика или в рамках международного сотрудничества, или на примере зарубежных стран.

Особое внимание необходимо уделить историографическим аспектам защиты прав налогоплательщиков в Швейцарии. Оливье Бода (Olivier Baudat) и Вернер Рабер (Werner A. Raber)[[13]](#footnote-13) рассматривают вопросы защиты прав налогоплательщика в Швейцарии, изучают методы и способы защиты прав, дают практические рекомендации по их применению. Лоран Бессо[[14]](#footnote-14) анализирует юридические конструкции, которые позволяют добиться существенной законной налоговой экономии.

Большой вклад в развитие правового института защиты прав налогоплательщиков в Швейцарии и всего швейцарского налогового права в целом внес Ксавье Оберсон **(**Xavier Oberson).[[15]](#footnote-15) В своих работах[[16]](#footnote-16) он подробно проанализировал всю систему налогов Швейцарии, способы и порядок их уплаты, пределы налогового администрирования и оптимизации налогообложения, ответственность налоговых органов и налогоплательщиков Швейцарии, вопросы интеграции швейцарского и международного налогового права. Артур Камбер (Arthur Kamber)[[17]](#footnote-17) выделил двенадцать основных принципов налоговой стратегии налогоплательщика. Работа Андре Маргера (André Margairaz) и Роже Меркли (Roger Merkli)[[18]](#footnote-18) имеет важную методологическую ценность, так как позволяет ознакомиться с подходами и методами комплексного исследования вопросов налогообложения акционерных обществ как на федеральном, так и на кантональном уровне Швейцарии.

Впервые изданный в России в 2007 году фундаментальный труд профессора права Университета Санкт-Галлен Петера Нобеля «Швейцарское финансовое право и международные стандарты»[[19]](#footnote-19) затрагивает вопросы финансово - правовых отношений Швейцарии и Россия, анализирует вопросы межгосударственной правовой и административной взаимопомощи.

Большой вклад в развитие правовой природы защиты прав налогоплательщика в частности и всего швейцарского налогового права в целом внесли Vries Reiling - Flückiger,[[20]](#footnote-20) Peter Agner**,**[[21]](#footnote-21)Gion Clopath,[[22]](#footnote-22) Sibilla Giselda,[[23]](#footnote-23) Howard R. Hull,[[24]](#footnote-24) Per Prod’hom,[[25]](#footnote-25) Knapp Blaise[[26]](#footnote-26) и др.

Анализ современной швейцарской историографии, структуры работ современных швейцарских авторов показывает, что особенностью швейцарской историографии является постоянное внедрение опыта зарубежных стран в процесс развития механизма защиты прав налогоплательщика в частности и всего налогового права Швейцарии в целом. Во всех работах швейцарских авторов, независимо от объекта и предмета исследования, анализируется опыт налогообложения других стран. Данное обстоятельство, на наш взгляд, наглядно демонстрирует высокую степень развитости швейцарской историографической науки и, несомненно, позитивно влияет на развитие налогового права в Швейцарии.

Анализ российской историографии показывает, что историография советского периода накопила огромный теоретический материал в отношении механизма защиты прав налогоплательщика. Особое внимание в ней было уделено общетеоретическим понятиям, раскрывающим сущность, признаки и структуру защиты прав граждан и налогоплательщиков. Но, к сожалению, современные российские авторы анализируют лишь собственный эмпирический опыт, полученный в результате их непосредственного участия в процессе защиты прав налогоплательщиков.

На сегодняшний день современная российская историография механизма защиты прав налогоплательщиков находится в стадии становления и начального развития. Она являет собою результат разрыва с советской историографией, но при этом сохраняет и многие из ее традиций. Перед ней стоит множество проблем, решить которые поможет обращение к традициям советской и зарубежной историографии, а также применение новых методов исследования.

*Во втором параграфе* *«Методологическая основа изучения законных способов защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии»*обосновывается вывод о том, что многоаспектность проблемы создания эффективного правового механизма защиты прав налогоплательщика определяет высокую значимость выбора методов исследования. Механизм защиты прав налогоплательщиков отличается разнообразием методов научного познания. К ним относятся: формально - логический, сравнительно-правовой методы, методы восхождения от абстрактного к конкретному, метод толкования юридических норм. В диссертации делается вывод о том, что одним из самых практически значимых, но, однако редко используемых в правовой науке является количественный метод исследования. Благодаря данному методу исследователь имеет возможность взглянуть на конкретные правоотношения с позиции неправовых дисциплин, выявить конкретные тенденции и направления развития той или иной правовой дисциплины, помогает создать наиболее полное представление о праве в целом.

Количественный метод исследования предусматривает анализ и синтез явлений и процессов на основе системы количественных показателей, которые позволяют раскрыть не только численные данные от каком - либо объекте исследования, но и выделить основные черты и характеристики исследуемого явления, выявить основные этапы его развития, и, наконец, математически моделировать и прогнозировать тенденции развития и (или) деградации той или иной области отношений. Количественный метод является, в сущности, способом и инструментом сбора, математического моделирования, интерпретации информации. Сущность того или иного явления, которая составляет его качественную определенность будет раскрыта только тогда, когда будет полностью выявлена количественная мера данного качества.[[27]](#footnote-27) Именно поэтому К. Маркс и считал, как отмечал П. Лафарг, что «наука только тогда достигает совершенства, когда ей удается пользоваться математикой».[[28]](#footnote-28) Кроме того, К. Маркс указывал, что «Не только результат исследования, но и ведущий к нему путь должен быть истинным. Исследование истины должно быть истинно».[[29]](#footnote-29)

Следует отметить, что с самого начала применения количественного метода в современной науке, а именно с рубежа 60 - 70 годов прошлого века, не прекращаются споры о его эффективности, целесообразности и пределах. Представители описательной методологии обосновывают непригодность количественных методов тем, что присущее данным методам абстрагированность и формализованость, не позволяет исследователю осуществить измерение процессов и явлений, в которых, по мнению представителей описательной методологии, отсутствуют необходимые количественные данные. Другие авторы[[30]](#footnote-30) абсолютизируют количественные методы, указывая, что только применение методов точных наук и математического моделирования дает возможность исследователю познать объект исследования.

На наш взгляд, описательный анализ (общенаучные методы познания), имеющий целью раскрытие внутренней сути изучаемых в праве явлений и процессов, является определяющим в любом исследовании и при применении любых иных методов исследования. Очевидно, что сильными сторонами классических описательных методов исследования является их универсальность и конкретность. Однако, при изучении массовых юридических явлений, таких как, например, изучение сущностной характеристики политики государства в сфере налогообложения, данные методы, в тех случаях, когда необходимо оценить масштабы и уровень развития тех или иных объектов исследования, могут привести к неточным или приблизительным результатам, а именно к оценочным характеристикам, таким как «вероятно», «больше – меньше», «возможно» и т.д. Применение исследователем исключительно описательного анализа, может привести к неопределенности формулировок и заключений, которые в свою очередь ограничивает получение конкретного знания.

Думается, что сущностный анализ на основе описательной методологии может быть осуществлен только на основе точных и конкретных сведений об исследуемых процессах, то есть, данные конкретные сведения могут быть подвержены анализу в двух формах: описательной и количественной. Таким образом, любой юридический анализ может быть описательным и количественным, то есть исследователь может сравнивать описательные и количественные результаты обработки и анализа конкретных юридических данных. Следовательно, особенностью количественного метода исследования является его способность содействовать уточнению и конкретизации полученных, посредством описательных методов, результатов исследования.

Автор делает вывод о том, что количественный метод делает процесс познания более прозрачным и доступным, и обращение к этом к методу, позволяет более точно определить степень эффективности механизма защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии.

*В третьем параграфе* *«Основные правовые источники изучения защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии»* представлен анализ основных правовых источников защиты прав налогоплательщиков в России и Швейцарии. В диссертации отмечается, что расширение знаний о защите прав налогоплательщиков на современном уровне источниковедческих исследований возможно лишь посредством повышения «информативной отдачи источников». Вероятность извлечения из любого правового источника дополнительной, непосредственно не выраженной информации заключена в самой природе взаимодействия данных сведений. Особенно это касается источников налогового права России и Швейцарии, отражающих объективную реальность большим количеством данных для интерпретации норм права.

В диссертационном исследовании показано, что в Швейцарии и России основополагающим источником изучения механизма защиты прав налогоплательщиков являются Конституции. В данных нормативных актах закладываются основы функционирования всей налоговой системы и системы защиты прав. Именно поэтому Конституции являются важнейшим источником исследования, так как являются основой для формирования всего законодательства относительно защиты прав налогоплательщика.

Вторым по значимости источником исследования являются Налоговый кодекс России и соответствующие федеральные и кантональные законы Швейцарии о порядке налогообложения. Налоговой Кодекс РФ закрепил систему налогов и сборов, права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, определил основы порядка обжалования актов налоговых органов, действия или бездействия их должностных лиц. В связи с тем, что налоговое законодательство Швейцарии не кодифицировано, важнейшим источником исследования по данной тематике являются законы федерации и кантонов, определяющие порядок налогообложения, а также методы и способы защиты прав налогоплательщиков. Среди данных законов можно отдельно выделить: законы кантонов Женевы и Во «О порядке налогообложения», «Об административной процедуре», «Об организации судебной системы кантона Во», а также федеральный закон «О гармонизации прямых налогов кантонов и коммун» от 14 октября 1990 года. Вышеперечисленные законы устанавливают четко прописанный механизм защиты прав налогоплательщиков. Законы же Российской Федерации, регулирующие задачи, права и обязанности налоговых органов, ответственность налоговых органов, (например, закон «О налоговых органах») в меньше степени обладают «источниковой отдачей», так как большинство положений данных законов закреплены в Налоговом Кодексе. В результате нет четкой, конкретной, определенной процедуры обжалования актов налоговых органов.

Важным источником исследования при изучении административного порядка разрешения налоговых споров в России является Регламент рассмотрения споров в досудебном порядке от 17 августа 2001 г. N БГ-3-14/29. Фактически в России помимо, таких источников права как законы и подзаконные акты, регулирующие порядок защиты прав налогоплательщика, существуют еще один обязательный источник регулирования налоговых отношений, а именно – документы ФНС «с грифом для служебного пользования».

Автор указывает, что судебная практика занимает особое место среди российских источников права, и очевидным является то, что ее роль в современном обществе растет с каждым днем. Так, в соответствии с Федеральным конституционным законом «О Конституционном Суде Российской Федерации»[[31]](#footnote-31) все решения Конституционного Суда РФ общеобязательны и окончательны; вступают в силу немедленно и действуют непосредственно; акты или их отдельные положения, признанные неконституционными, утрачивают силу. Следовательно, все правовые позиции, указанные во всех видах решений Конституционного Суда РФ являются обязательными для всех органов государственной власти в том числе, и для судебной власти.

Российское законодательство придает обязательный характер разъяснениям Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ по вопросам судебной практики для нижестоящих арбитражных судов и судов общей юрисдикции. При этом традиция судебного правоприменения стремится не только сохранить за ними такой характер, но и обязать нижестоящие суды следовать правовым позициям изложенным, не только в постановлениях Пленумов Верховного и Высшего Арбитражного Суда, но и во всех решениях данных высших судебных инстанций. Очевидно, что решения и разъяснения этих судов в системе судов общей юрисдикции и арбитражных судов оказывают значительное влияние на последующие судебные решения и в определенной мере фактически приобретают прецедентное значение, способствуя в правоприменительной практике судов формированию оптимальных моделей для последующих судебных решений по конкретным делам.[[32]](#footnote-32) Следует отметить, что с середины 2010 года во всех постановлениях Президиума ВАС РФ появилась следующая формулировка «содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел». Данное обстоятельство, на наш взгляд, является прямым доказательством того, что Высший арбитражный суд РФ прямо указал на обязанность следования нижестоящими судами правовым позициям Высшего арбитражного суда РФ при рассмотрении аналогичных дел. Более того, согласно ст. 311 АПК РФ сформулированная позиция Высшего арбитражного суда РФ может быть использована для пересмотра принятых судебных актов по новым обстоятельствам.

Швейцария формально не признает судебную практику источником права, однако число официальных сборников судебной практики год от года, в том числе по налогообложению, неуклонно растет. Кроме того, в Швейцарии все кантональные суды непосредственные связаны решением Федерального суда, признавшего неконституционным тот или иной кантональный закон. Так, в решении Федерального Суда № 134 II 207[[33]](#footnote-33) суд указал, что кантон Женева вправе устанавливать налог на коммерческую недвижимость в порядке, установленном кантональном законодательством, но не больше размера, установленном соответствующим федеральным законом. Федеральный суд Швейцарии решением № 132 II 128[[34]](#footnote-34) возложил на налоговые органы Швейцарии обязанность возмещать доказанный налогоплательщиком ущерб, причиненный налоговым органом. В решении Федерального суда № 136 II 241[[35]](#footnote-35) суд указал, что принцип фиксированного налогового вычета для федерального и кантонального законодательства в сфере налогообложения источника дохода нарушает принцип недискриминации и не подлежит применению. Можно сделать вывод, что судебная практика в Швейцарии играет возрастающую роль в правоприменительной практике в частности и в развитии налогового права в целом.

**Глава 2** **«Порядок защиты прав aналогоплательщиков в России и Швейцарии»** содержит в себе подробный правовой анализ административного и судебного порядка защиты прав налогоплательщиков в России и единого порядка защиты прав налогоплательщиков в Швейцарии.

*Первый параграф**«Досудебный порядок защиты прав налогоплательщиков в России»*посвящен анализу административного способа защиты прав налогоплательщиков в России с учетом введения в Налоговый кодекс процедуры обязательного досудебного рассмотрения для определенных решений налогового органа. Так, с 1 января 2009 года не все ненормативные акты налоговых органов могут быть обжалованы сразу в суд. В Налоговый Кодекс РФ внесены изменения[[36]](#footnote-36) согласно которым, в соответствии с п. 5 ст. 101.2 НК РФ, обязательный досудебный порядок урегулирования спора установлен для следующих видов решений, принимаемых налоговыми органами по результатам проведения выездных и камеральных налоговых проверок, а именно: о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Следовательно, данные виды решений налогового органа могут быть обжалованы в судебном порядке только после обжалования в налоговом органе, в противном случае, арбитражный суд оставит заявление налогоплательщика об обжаловании данных решений налогового органа без рассмотрения. Любые иные решения налогового органа такие как, например, требование об уплате налога, пени, штрафа, вынесенное на основании вышеназванных решений налогового органа, и иные правоприменительные акты, которыми, по мнению налогоплательщика, нарушаются его права и законные интересы, могут быть обжалованы непосредственно в судебном порядке, минуя вышестоящий налоговый орган.

Таким образом, административный способ защиты прав налогоплательщика заключается в разрешении возникших разногласий между налогоплательщиком или налоговым агентом и налоговым органом в рамках системы налоговых органов без передачи дела в суд. Административный способ защиты прав налогоплательщиков на сегодняшний день не носит характера обязательной досудебной процедуры, за исключением 2-х, установленных законом случаев, и предоставляет налогоплательщику возможность параллельного использования как административного, так и судебного способа защиты своих прав.

Совместное применение автором описательных и количественных методов исследования позволяет выделить одно преимущество административного способа разрешения разногласий с налоговыми органами, а именно административный способ обжалования позволяет налогоплательщику узнать правовую позицию налогового органа, что впоследствии может сильно облегчить задачу по защите своих прав в суде. На сегодняшний день, очевидно, что главным недостатком административного способа защиты прав налогоплательщика является то, что спор рассматривает одна из спорящих сторон, при этом руководитель налогового органа заинтересован исключительно в начислении налогов. Данный недостаток очень сильно сказывается на эффективности подобной формы защиты прав. Поэтому, административный способ защиты прав налогоплательщиков является мало эффективным и ограниченным способом защиты прав, но по содержательным аспектам он позволяет выяснить аргументацию налогового органа, и соответственно, помогает налогоплательщику лучше подготовиться к суду.

*Во втором параграфе* *«Судебный порядок защиты прав налогоплательщиков в России»*автор исследует вопросы судебной формы защиты прав налогоплательщиков в России. На сегодняшний день судебная защита прав налогоплательщика является наиболее эффективным способом защиты прав.

Системный, сравнительно – правовой и количественный метод исследования показывают, что основным и самым главным достоинством судебного порядка защиты прав налогоплательщика является обеспеченная государством конституционная гарантия рассмотрения жалобы налогоплательщика в независимом органе государственной власти, а именно в суде. Кроме того, активная позиция, а также использование всех, не запрещенных законом способов защиты прав, является необходимым условием эффективной защиты прав налогоплательщиков, и в конечном итоге, повышает уровень правовой культуры общества. В формирующейся правовой культуре гражданского общества активная позиция налогоплательщика является системно образующим фактором.

*В третьем параграфе* *«Единый порядок защиты прав налогоплательщиков в Швейцарии»*представлен анализ механизма защиты прав налогоплательщиков в Швейцарии (кантоны Женева и Во), исследуются его отличительные черты и особенности. Подчеркивается, что уникальность системы защиты прав налогоплательщиков Швейцарии тесно связана со сложной системой взаимодействия федеральных и кантональных органов государственного управления. Швейцария представляет собой федеративное государство, где у каждого кантона имеются свои особенности системы органов государственной власти и как следствие особенности защиты прав налогоплательщика.

Автор отмечает, что хотя в швейцарском праве термин «административная юстиция» не закреплен, анализ законодательства показывает, что в кантонах Женева, Во и в Швейцарии в целом, административное судопроизводство по существу позволяет говорить о наличии административной юстиции, которая представляет собой особый процессуальный порядок разрешения административно-правовых споров между гражданами и органами государственного управления. Административная юстиция Швейцарии в части защиты прав налогоплательщика реализуется совместно специализированными кантональными комиссиями по обжалованию в сфере налогообложения и Административным Судом. Защита прав налогоплательщика Швейцарии, в отличие от России, является неделимой системой, обеспечивающей единый порядок защиты прав налогоплательщика.

Особый интерес представляет реформированная система защиты прав налогоплательщиков в кантоне Женева. До реформы первой инстанцией, в компетенцию которой входило рассмотрение ходатайств об обжаловании решений, принятых по возражениям, являлась кантональная комиссия по обжалованию в сфере налогообложения, а также в случае, если возражения касались налогов федерации, первой инстанцией являлась кантональная комиссия по обжалованию относительно федеральных налогов. Порядок рассмотрения жалобы в данных комиссиях был идентичным друг другу.

С 1 января 2009 года полномочия по рассмотрению жалоб налогоплательщиков передается квази судебному органу, а именно – Кантональной Комиссии по рассмотрению жалоб по административным делам. Все требования к формированию данной комиссии, а также ее процессуальные полномочия и права и обязанности полностью коррелируются с кантональной комиссией по обжалованию в сфере налогообложения. Согласно новым изменениям Административный Суд выносит решения как суд второй инстанции по решениям Кантональной Комиссии по рассмотрению жалоб по административным делам, в отношении которых были поданы обращения об обжаловании, а с 1 января 2011 года, полномочия Кантональной Комиссии по рассмотрению жалоб по административным делам полностью переходят к новому органу судебной власти, а именно Административному суду первой инстанции. Апелляционной инстанцией по отношению к решениям Административного суда первой инстанции является Административная Палата Суда Правосудия. Последней инстанцией рассмотрения жалоб налогоплательщика остается Федеральный Суд Швейцарии.

Судебное производство в Административном суде первой инстанции и Административной палате Суда Правосудия ведется на основании анализа письменных документов всеми сторонами процесса. Допускается электронный обмен информацией между сторонами, третьими лицами и органами власти.

К судьям Административного суда первой инстанции и Административной палаты Суда правосудия предъявляются повышенные требования для их избрания. Особенностью и важным отличием от «классических» требований к судьям (гражданство, отсутствие судимости и т.д.), которые используются, в том числе, и в Российской Федерации, является необходимость для претендента на должность судьи иметь диплом адвоката. Как известно, сутью профессии адвоката является обеспечение защиты прав человека и гражданина в судебном процессе. Сам факт обязательного требования наличия диплома адвоката свидетельствует о самом принципе формирования административных судов в кантоне Женева, а именно максимально возможное обеспечение защиты прав налогоплательщика в споре с налоговым органом. В Российской Федерации, как известно, многие судьи являются бывшими сотрудниками правоохранительных органов. Думается, что введение в российское законодательство требования об обязательном стаже работы в качестве адвоката может, в средне - срочной перспективе, повысить качество работы судов и увеличить доверие граждан к судам в целом.

Автор отмечает, что важной особенностью процедуры обжалования кантона Женева является закрепление всех материальных и процессуальных прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов в трех законах кантона Женева, а именно: закона о налоговой процедуре, закона об административной процедуре, закона об организации судебной системы.

Система защиты прав налогоплательщика кантона Во состоит из 2 этапов. На первом этапе налогоплательщик подает свои возражения на решение налогового органа в налоговый орган, вынесший данное решение. Затем налогоплательщик имеет право обратиться в Кантональный суд, а именно в его структурное подразделение суд административного и публичного права. Важной особенностью процедуры защиты прав налогоплательщика в кантоне Во является возможность в случае согласия налогового органа и налогоплательщика передать спор сразу в суд административного и публичного права. В кантоне Во отсутствует апелляционная судебная инстанция рассмотрения налоговых споров.

Решения суда административного и публичного права кантона Во и административного суда кантона Женева могут быть предметом обжалования Федерального суда Швейцарии.

В **заключении** автором излагаются основные выводы проведенного диссертационного исследования.

**Список литературы** содержит библиографическую информацию диссертационного исследования, а также приложения.

**Основные положения диссертационного исследования опубликованы автором в следующих печатных работах:**

1. Литуев Е.В. Проблема эффективности структуры административного порядка защиты прав налогоплательщиков. / Е.В. Литуев // Журнал Черные дыры в Российском законодательстве. – 2008**. –** № 5. – 0,5 п.л. **(входит в перечень ВАК)**
2. Литуев Е.В. Порядок защиты прав налогоплательщика в кантоне Женева Швейцарской Конфедерации. / Е.В. Литуев // Журнал Налоги и Налогообложение. – 2011. – № 11. – 0,6 п. л. **(входит в перечень ВАК)**
3. Литуев Е.В. Административный порядок защиты прав налогоплательщика и экономическая безопасность. / Е.В. Литуев // Актуальные проблемы экономической безопасности Актуальные проблемы экономической безопасности: Материалы всероссийской научно – практической конференции. – Изд-во ОГПУ. – 2008. – 0,5 п.л.
4. Литуев Е.В. Математическое моделирование судебной практики в России. / Е.В. Литуев // Журнал Юридические науки. – 2008. - № 1. – 0,6 п.л.

1. Пепеляев С.Г. Тенденция практики разрешения налоговых споров / С.Г. Пепеляев // Налоговед. - 2005. - № 1. C. 5 - 6. [↑](#footnote-ref-1)
2. Аналитическая записка к статистическому отчету о работе арбитражных судов Российской Федерации в 2011 г. / Интернет портал <http://www.arbitr.ru> [Электронный ресурс] [↑](#footnote-ref-2)
3. Так, Серин В.Г. исследует конституционно-правовые основы формирования правового механизма защиты прав налогоплательщика, уделяя особое внимание административному порядку защиты прав. См.: Серин В.Г. Конституционно-правовые основы формирования правового механизма защиты прав налогоплательщика / В.Г. Серин // Конституционное и муниципальное право. - 2002. - № 1.; Федотов М.А. выделил фактические основания для возникновения у лица права на возмещение убытков, причиненных незаконными действиями (бездействием) налоговых органов. См.: Федотов М.А. Возмещение убытков, причиненных налоговыми органами / М.А. Федотов. 2003. - № 12.; Короткова Л.А. в своих работах рассматривает вопрос о зависимости подведомственности дел об обжаловании ненормативных актов налоговых органов от субъекта, обращающегося за защитой нарушенных прав. См.: Короткова Л.А. Обжалование актов, действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц / Л.А. Короткова, Д.Е. Ковалевская // Налоговый вестник. – 2001. - № 6.; Пашков К.Ю. тщательно анализирует проблемы досудебного обжалования актов налоговых органов. См.: Пашков К.Ю. Проблемы современного правового регулирования досудебного обжалования актов налоговых органов, действия и бездействия должностных лиц в административном порядке / К.Ю. Пашков // Налоги и налогообложение. - 2006. - № 7.; Е.Н. Трофимова в своих работах рассматривает проблемы двойного налогообложения в странах СНГ и Европейского Союза. См.: Трофимова Е.Н. Применение судами международных соглашений в сфере налогообложения / Е.Н. Трофимова // Справочно – информационная система Консультант - Плюс.; Нотин С.А. анализирует решения суда ЕС в области налогообложения. См.: Нотин С.А. Решения суда ЕС в области налогообложения / С.А. Нотин // Актуальные вопросы административного и финансового права. М., - 2004. - № 2.; Гаджиев Г.А. анализирует позиции Конституционного Суда РФ, касающиеся судебной защиты налогоплательщиков и выделяет особенною роль Конституционного суда РФ в механизме защиты прав налогоплательщика. См.: Гаджиев Г.А., Предприниматель-налогоплательщик-государство. Правовые позиции КС РФ / Г.А. Гаджиев, С.Г. Пепеляев. // Учебное пособие М.: ФБК Пресс, 1998. [↑](#footnote-ref-3)
4. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права (по изданию 1907 г.) / Г.Ф. Шершеневич. - М., 1995. [↑](#footnote-ref-4)
5. Синайский В.И. Русское гражданское право. (Классика русской цивилистики) / В.И. Синайский – М.: Статут, 2002. [↑](#footnote-ref-5)
6. Иоффе О.С. Ответственность по гражданскому праву / О.С. Иоффе. - Л., 1955. [↑](#footnote-ref-6)
7. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов / А.А. Исаев. – М.: ЮрИнфоР. - Пресс, 2004. [↑](#footnote-ref-7)
8. Пепеляев С.Г. Гражданин как субъект финансово-правовых отношений. 12.00.14. Дис. … канд. юрид. наук / Пепеляев Сергей Геннадьевич. - М., 1992. [↑](#footnote-ref-8)
9. Воловик Е. В. Налоговое обозрение. Болгария, Великобритания, Индонезия, Испания, Италия, Канада / Е.В Воловик // Финансовая газета. Региональный выпуск. - 2000. - № 1. [↑](#footnote-ref-9)
10. Саматов О.Ж. Международно-правовые аспекты сотрудничества государств-членов СНГ в области налогообложения / О.Ж. Саматов // Налоги. – 2006. № 10. [↑](#footnote-ref-10)
11. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право / Г.П. Толстопятенко. – Норма, М., 2001. [↑](#footnote-ref-11)
12. Смирных С.Е. Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков. Дис. … канд. юрид. наук. / Смирных Сергей Евгеньевич. М., РГБ. 2006. [↑](#footnote-ref-12)
13. Baudat Olivier. La planification fiscale et patrimoniale. Comment developer et sécuriser mon patrimoine / Olivier Baudat; Werner A. Räber. - Muri. Cosmos. 2006. [↑](#footnote-ref-13)
14. См.: Бессо Лоран. Международное налогообложение в нотариальной практике / Лоран Бессо. - Справочно – информационная система Консультант - Плюс. [↑](#footnote-ref-14)
15. Oberson Xavier. Droit fiscal suisse, 2e éd. entièrement remaniée / Xavier Oberson //Helbing & Lichtenhahn. Bâle, 2002. [↑](#footnote-ref-15)
16. См.: Oberson Xavier. Précis de droit fiscal international, 2e éd. mise à jour et augmentée / Xavier Oberson. Berne, Stämpfli, 2004.; Oberson Xavier. Switzerland in International Tax Law, 3rd edition / Xavier Oberson, R. Hull Howard // IBFD Publications, Amsterdam, 2001.; Oberson Xavier. Commentaire droits de timbre. Commentaire de la Loi fédérale sur les droits de timbre / Xavier Oberson, Pascal Hinny. – StG : Kommentar Stempelabgaben. Kommentar zum Bundesgesetz über die Stempelabgaben. Zürich. Schulthess. 2006. [↑](#footnote-ref-16)
17. Kamber Arthur. Stratégie fiscale. 12 principes / Arthur Kamber. Kamber. 1997. [↑](#footnote-ref-17)
18. Margairaz André. L'imposition des sociétés anonymes en Suisse, Aspects et problèmes fiscaux fédéraux et cantonaux / André Margairaz, Roger Merkli. 4ème édition. Berne. Cosmos SA. 1989. [↑](#footnote-ref-18)
19. Нобель Петер. Швейцарское финансовое право и международные стандарты / Петер Нобель, Волтерс Клувер. 2007. [↑](#footnote-ref-19)
20. Vries Reiling-Flückiger. La double imposition intercantonale / Vries Reiling-Flückiger. Berne. Staempfli. 2005. [↑](#footnote-ref-20)
21. Agner Peter. Commentaire de la loi sur l’impôt fédéral direct. Trad. de l’allemand par Gladys Laffely Maillard et Jean Lampert / Peter Agner. Zurich. Schulthess. 2001. [↑](#footnote-ref-21)
22. Clopath Gion. La pratique de la gestion fiscale / Gion Clopath Muri. Cosmos. 2003. [↑](#footnote-ref-22)
23. Sibilla Giselda. Les relations de trust et la fiscalité suisse nationale et internationale / Giselda Sibilla. Zurich. 2006. [↑](#footnote-ref-23)
24. R. Hull Howard. Switzerland in International Tax Law, 3rd edition / Howard R. Hull // IBFD Publications. Amsterdam. 2001. [↑](#footnote-ref-24)
25. Per Prod’hom. La TVA en pratique (jurisprudence, commentaires et cas pratiques) / Per Prod’hom. Genève. Baker & McKenzie. 2005. [↑](#footnote-ref-25)
26. Knapp Blaise. Precis de droit administratif Basel / Blaise Knapp, Francfort. 1991. [↑](#footnote-ref-26)
27. См.: Гегель Георг. Философия права / Георг Гегель. - М., 1999. [↑](#footnote-ref-27)
28. Лафарг П. Воспоминания о К. Марксе и Ф. Энгельсе / П. Лафарг, М., 1956. С. 66 [↑](#footnote-ref-28)
29. Там же. С. 66 - 67. [↑](#footnote-ref-29)
30. Ракитов А.И. Историческое познание: Системно – гносеологический подход / А.И. Ракитов. - 1982. С. 297. [↑](#footnote-ref-30)
31. Федеральный конституционный закон от 21 июля 1994 г. № 1 – ФКЗ «О Конституционном суде Российской Федерации» ст. 71 // "Собрание законодательства РФ", 25.07.1994, N 13, ст. 1447. [↑](#footnote-ref-31)
32. Зорькин В.Д. Прецедентный характер решений Конституционного Суда Российской Федерации / В.Д. Зорькин // Журнал российского права. - 2004. - № 12. С. 1. [↑](#footnote-ref-32)
33. Arret du Tribunal Federal № 134 II 207 / Интернет портал http:// www.bger.ch [Электронный ресурс] [↑](#footnote-ref-33)
34. Arret du Tribunal Federal № 132 II 128 / Интернет портал http:// www.bger.ch [Электронный ресурс] [↑](#footnote-ref-34)
35. Arret du Tribunal Federal № 136 II 241 / Интернет портал http:// www.bger.ch [Электронный ресурс] [↑](#footnote-ref-35)
36. См.: Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // "Собрание законодательства РФ", 31.07.2006, № 31 (1 ч.), ст. 3436. [↑](#footnote-ref-36)