

На правах рукописи

Попов Василий Валерьевич

**ЗАЩИТА ПРАВ И ЗАКОННЫХ ИНТЕРЕСОВ СУБЪЕКТОВ
ПРАВООТНОШЕНИЙ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ:
ВОПРОСЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ**

12.00.14 – административное право; финансовое право;
информационное право

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени
доктора юридических наук

Саратов – 2012

Диссертация выполнена
в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении
высшего профессионального образования
«Саратовская государственная юридическая академия»

Научный консультант: доктор юридических наук, профессор,
академик МАН ВШ,
заслуженный работник высшей школы РФ
ХИМИЧЕВА Нина Ивановна

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
БОЛТИНОВА Ольга Викторовна

доктор юридических наук
ШЕПЕНКО Роман Алексеевич

доктор юридических наук, доцент
**КОБЗАРЬ-ФРОЛОВА Маргарита
Николаевна**

Ведущая организация: **Федеральное государственное
образовательное бюджетное учреждение
высшего профессионального образования
«Всероссийская государственная
налоговая академия Министерства
финансов Российской Федерации (ВГНА
Минфина России)»**

Защита состоится 21 мая 2012 года в 14.00 на заседании диссертационного совета Д-212.239.02 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия», по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, ауд. 102.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: г. Саратов, ул. Чернышевского, 104.

Автореферат разослан «___» _____ 2012 года

**И.о. Ученого секретаря
диссертационного совета
доктор юридических наук, доцент**

В.С. Хижняк

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования.

Актуальность проблематики защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения обусловлена тем, что, взаимоотношения между государством и муниципальными образованиями, с одной стороны, и налогообязанными субъектами, с другой, изначально складываются на началах неравенства их прав и законных интересов. Тем не менее, противопоставлять права и законные интересы названных субъектов не следует, поскольку присутствует необходимость соблюдения определенного баланса прав и законных интересов публичного и частного характера в сфере налогообложения, основанная на существующей заинтересованности публичных образований и налогообязанных субъектов друг в друге, поскольку налоги и сборы являются финансовой основой деятельности государства и муниципальных образований, что непосредственно связано с интересами самих налогоплательщиков и плательщиков сборов в связи с возложением на них налогового бремени.

Анализ содержания правоотношений в сфере налогообложения показывает, что фискальные (налоговые) органы в рамках защиты государственных интересов, обладая по отношению к налогообязанным субъектам властными полномочиями, обеспечивают исполнение ими обязанности по уплате обязательных платежей. Однако применять к обязанным субъектам обеспечительные меры следует в тех пределах, в каких это необходимо государству и муниципальным образованиям для защиты своих налоговых прав и законных интересов.

Налагаемая на налогообязанного субъекта ответственность имеет целью стимулировать его на полную и своевременную уплату налогов и сборов. При этом осуществляются две значимые функции: компенсация финансовых (налоговых) потерь государства и муниципальных образований и наказание налогообязанных субъектов, не исполняющих свои налоговые обязанности или исполняющих их не должным образом. Но только виновно совершенное противоправное деяние можно признать правонарушением, что важно для защиты прав и законных интересов налогообязанных субъектов при инкриминировании им правонарушений в сфере налогообложения. Между тем, в судах иногда рассматриваются дела по искам налоговых органов о взыскании налоговых санкций при отсутствии спора, когда налогоплательщик просто не может выполнить решение фискальных органов. В то же время в недостаточной степени применяется рассмотрение споров во внесудебном порядке. Налоговыми органами не проводится политика поддержки добросовестного

налогоплательщика, что приводит к незащищенности налогоплательщиков при обжаловании действий налоговых органов. Отсутствие четкого механизма разрешения налоговых споров делает затруднительной реализацию прав и законных интересов налогоплательщиков и иных налогоплательщиков, а также влияет на реализацию фискальных интересов государства и муниципальных образований, связанных с наполнением бюджетов. Сложившаяся ситуация обуславливает целесообразность создания специализированных органов по разрешению налоговых споров, в том числе во внесудебном порядке.

Необходим системный подход к закреплению принципов защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, поскольку функционирование любого государства, как и общества, подчиняется определенным началам-основам. В рамках налогового права следует выделять принципы защиты прав и законных интересов в области налогообложения, как публичных образований, так и налогоплательщиков. Несомненно, условием цивилизованного развития государства и общества выступает принцип законности, означающий исполнение всеми органами государственной власти и местного самоуправления, их должностными лицами, хозяйствующими субъектами и физическими лицами требований законодательства. Это, с одной стороны, охраняет общество от необоснованного вмешательства государства в его деятельность и обеспечивает защиту частных законных интересов в сфере налогообложения, а, с другой, отвечает интересам публичных образований, поскольку соблюдение указанного принципа населением защищает права и интересы публичного характера. Существуют и иные общие и специальные принципы, на которых основывается защита прав и интересов субъектов в сфере налогообложения. Между тем, далеко не всегда эти принципы напрямую закреплены в действующем законодательстве. Тем важнее представляется задача их выявления и определения для формирования основ института защиты прав и законных интересов субъектов отношений в сфере налогообложения, поскольку такие принципы важны с точки зрения их применения в практике органов власти и судебных органов.

В этой связи особое значение приобретает Основной закон – Конституция РФ и принципы, закрепленные в ее положениях, которые находят отражение в подотраслевых и институциональных принципах налогового права. Соответствие Конституции РФ положений действующего законодательства позволяет говорить об их легитимности. В Основном законе также подчеркивается важность правовых принципов, устанавливаемых в международных правовых документах, и соответствие им национального законодательства. При этом значительная роль в реализации принципов защиты

принадлежит Конституционному Суду РФ и Европейскому Суду по правам человека. Следует подчеркнуть, что существование разрозненных общих и специальных правовых принципов, на которых основывается защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, требует их глубокого научного изучения, осмысления и систематизации.

Изложенное определяет необходимость комплексной, всесторонней, теоретической и практической разработки института защиты прав и законных интересов в сфере налогообложения как государства и муниципальных образований, так и налогоплательщиков, а также определение и систематизацию принципов защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения. Представляется, что положения настоящего научного исследования расширят возможности восполнить пробелы в законодательстве и правоприменительной практике, а также внесут определенный вклад в науку финансового, в том числе, налогового права.

Степень научной разработанности темы. Ряд вопросов, связанных с защитой прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, в современной правовой науке рассматривался как на общетеоретическом уровне, так и в рамках налогового права. При этом в науке налогового права указанные вопросы исследовались отдельными учеными в ряде диссертационных работ на соискание ученых степеней кандидата и доктора юридических наук. Так, В.В. Гриценко и Д.В. Винницкий занимались проблематикой теории российского налогового права. Г.В. Петрова и В.А. Яговкина уделяли внимание теоретическим и практическим аспектам правового регулирования налоговых отношений в целом. Д.А. Смирнов, Е.А. Лопатникова и А.С. Баринов исследовали принципы налогового права. В.А. Соловьев изучал особенности частного и публичного интересов субъектов налоговых правоотношений. С.А. Ядрихинский занимался вопросами защиты прав и законных интересов налогоплательщиков - юридических лиц. В.Н. Гудым проводил научное исследование, связанное со способами защиты прав налогоплательщиков. Миронова С.М., Т.В. Колесниченко, А.В. Белоусов, И.А. Гончаренко рассматривали проблемы урегулирования налоговых споров, в том числе в зарубежных государствах. Изучение судебной защиты как комплексного института российского права провел В.Б. Вершинин. Некоторые аспекты нашли отражение в научных работах: С.А. Баева, В.А. Зверевой, С.Ю. Корзуна, К.А. Сасова, В.С. Хижняк и др.

Тем не менее, комплексных, системных научных изысканий, посвященных изучению вопросов теории и практики защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения в целом, включая публичные образования и налогоплательщиков, до настоящего

времени не проводилось. Поэтому указанные вопросы нуждаются в самостоятельном теоретическом исследовании.

Объект и предмет диссертационного исследования. Объектом исследования выступают общественные отношения, складывающиеся в рамках защиты Российской Федерацией, субъектами Федерации, муниципальными образованиями, налогоплательщиками и налоговыми агентами своих прав и законных интересов в сфере налогообложения. Предмет исследования составляют нормы финансового и других отраслей права в качестве правовой базы, регламентирующей отношения в сфере налогообложения с участием Российской Федерации, субъектов Федерации, муниципальных образований, плательщиков налогов и сборов, налоговых агентов; проблематика правового регулирования защиты прав и законных интересов указанных субъектов в сфере налогообложения с учетом действующего законодательства; правоприменительная, в том числе судебная практика, научные разработки.

Цель и задачи исследования. Цель исследования заключается в разработке теоретических основ защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения; выявлении правовых пробелов и коллизий; формулировании практических предложений и рекомендаций.

Для достижения сформулированной цели представляется необходимым решение следующих **задач**:

- определить сущность прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения и выявить особенности правового регулирования их защиты;
- разработать понятие института защиты прав и законных интересов публичных образований и налогообязанных субъектов;
- раскрыть содержание защиты прав и законных интересов Российской Федерации, субъектов Федерации и муниципальных образований в сфере налогообложения;
- уяснить сущность и элементы защиты прав и законных интересов организаций-налогоплательщиков и плательщиков сборов;
- определить понятие защиты прав и законных интересов физических лиц-налогоплательщиков и плательщиков сборов;
- дать определение понятия защиты прав и законных интересов иных налогообязанных субъектов в сфере налогообложения на примере налоговых агентов;
- выявить сущность принципов права применительно к области защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения;
- провести историко-правовой анализ развития принципов защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения;

- исследовать содержание принципов защиты прав и законных интересов публичных образований и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения;
- определить особенности конституционно-правовых и международно-правовых принципов защиты прав и законных интересов публичных образований и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения;
- выявить особенности применения Конституционным Судом РФ принципов защиты прав и законных интересов публичных образований и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения;
- проанализировать использование принципов защиты прав и законных интересов публичных образований и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения российскими высшими судебными органами;
- раскрыть реализацию принципов защиты прав и законных интересов публичных образований и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения в решениях Европейского Суда по правам человека;
- разработать правовую концепцию защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения.

Методологическую основу исследования составил комплекс общенаучных (функциональный, историко-правовой, анализ и синтез, диалектический, сравнительно-правовой и т.д.) и частнонаучных (социологический, статистический, правового моделирования и др.) методов, базирующихся на диалектической теории познания и направленных на достижение обозначенной цели исследования и решение поставленных задач.

Историко-правовой метод использовался при изучении вопросов становления и формирования принципов защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения. Сравнительно-правовой метод нашел применение при сопоставлении порядков защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения в Российской Федерации и за рубежом. Статистический метод применялся при сборе статистических данных по теме исследования. Формально-юридический метод был использован при проведении анализа действующего законодательства в рамках тематической направленности диссертации и т.д. В целом, диссертация основана на достижениях общей теории права и отраслевых юридических наук.

Использование указанных методов позволило наиболее полно исследовать институт защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения.

Теоретическая основа исследования.

Комплексный характер настоящей работы определил направленность ее теоретической основы. Поскольку общие вопросы правовой регламентации

защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения рассматриваются в научной и учебной литературе по финансовому и налоговому праву, в связи с этим значительное внимание уделялось трудам ученых-финансистов: Н.М. Артемова, Е.М. Ашмариной, К.С. Бельского, В.В. Бесчеревных, О.В. Болтиновой, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, В.В. Гриценко, Т.А. Гусевой, А.В. Демина, С.В. Запольского, М.В. Карасевой, М.Н. Кобзарь-Фроловой, А.Н. Козырина, Е.Г. Костиковой, Ю.А. Крохиной, В.Е. Кузнеченковой, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, О.Э. Лейста, А.М. Макарова, Н.И. Осетровой, В.Г. Панскова, В.А. Парыгиной, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, Е.В. Покачаловой, Е.А. Ровинского, И.В. Рукавишниковой, Н.А. Саттаровой, В.И. Слома, Д.А. Смирнова, Э.Д. Соколовой, Г.П. Толстопятенко, С.Д. Цыпкина, Л.Н. Древаль, Н.И. Химичевой, А.И. Худякова, Н.А. Шевелевой, Р.А. Шепенко, Д.М. Щекина, А.А. Ялбулганова и др.

Помимо работ названных авторов теоретической базой для диссертационного исследования послужили научные труды в области финансового права дореволюционного периода: И. Беляева, Н. Бржеского, В.М. Гессена, А.Д. Градовского, В.О. Ключевского, А.С. Лаппо-Данилевского, А. Лохвицкого, И.Х. Озерова, В.Н. Твердохлебова, Н.И. Тургенева, И.И. Янжула и т.д.

В ходе исследования широко использовались научные изыскания, проведенные в рамках общей теории и истории государства и права такими учеными, как: М.И. Абдулаев, С.С. Алексеев, А.Е. Анисимов, В.К. Бабаев, М.И. Байтин, Н.В. Витрук, В.Н. Захаров, И.А. Ильин, Д.А. Керимов, Е.А. Киримова, В.М. Корельский, В.Л. Кулапов, В.В. Лазарев, Е.А. Лукашова, А.В. Малько, О.В. Мартышин, М.Н. Марченко, Л.Г. Марьяхин, Н.И. Матузов, А.В. Мелехин, В.Д. Перевалов, Ю.А. Петров, Н.Е. Петухова, А.С. Пиголкин, С.В. Поленина, О.Ю. Рыбаков, И.Н. Сенякин, В.В. Субочев, Л.И. Спиридонов, Ю.А. Тихомиров, А.В. Толкушкин, Н.В. Ушак, М.К. Шацилло, К.В. Шундикова и др.

Немаловажное значение имело использование работ ученых в области административно-правовой науки: Д.Н. Бахраха, Н.М. Кониная, В.М. Манохина, М.П. Петрова, Б.В. Россинского, Ю.Н. Старилова и др.

Характер исследования обусловил обращение к работам ученых, специализирующихся в иных отраслях права: Н.С. Бондаря, С.Н. Братуся, Н.А. Власенко, Г.А. Гаджиева, В.П. Грибанова, Ю.А. Дмитриева, Б.Л. Зимненко, О.А. Красавчикова, О.Е. Кутафина, Л.В. Лазарева, И.И. Лукашука, В.В. Мамонова, С.В. Михайлова, Т.Г. Морщаковой, И.Б. Новицкого, Л.А. Окунькова, А.В. Смирнова, Б.А. Страшуна, Е.А. Суханова, О.И. Тиунова, Н.К. Толчеева, В.И. Фадеева, Т.Я. Хабриевой, В.С. Хижняк, А.В. Цихоцкого, Н.А. Чечиной,

Б.С. Эбзеева и т.д.

При написании работы автор обращался к трудам экономистов: В.А. Кашина, И.А. Кравченко, И.Г. Русаковой, Д.Г. Черника и др.

Диссертант также опирался на научные работы иностранных авторов: П.М. Годме, К. Демейера, Р.Л. Дернберга, Ш. Монтескье, А. Смита и т.д.

Нормативная и эмпирическая базы исследования. Нормативно-правовую основу диссертации составили: Конституция РФ, российское федеральное и региональное законодательство, нормативно-правовые акты представительных органов местного самоуправления, подзаконные акты, а также исследован ряд нормативных правовых актов, утративших к настоящему времени юридическую силу, однако вызвавших научно-исследовательский интерес с позиции сравнительного анализа с действующими актами. В работе использованы международные договоры и соглашения и нормативные акты зарубежных государств.

Эмпирической основой исследования послужили: решения Европейского Суда по правам человека и Конституционного Суда РФ, правовые акты Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ; иная судебная практика; статистические и другие данные.

Научная новизна исследования состоит в том, что посредством сравнительно-правового и историко-правового анализа и обобщения на основе использования научной и учебной литературы, международных договоров и соглашений, соответствующего законодательства и правоприменительной практики впервые комплексно определены особенности правовой регламентации института защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков (налогоплательщиков, налоговых агентов и др.), но и публичных образований (Российской Федерации, субъектов Федерации, муниципальных образований) в сфере налогообложения. Сформулированы новые выводы применительно к защите прав и законных интересов всех указанных субъектов; определены и проанализированы принципы защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения и практика их применения Европейским Судом по правам человека, Конституционным Судом РФ, Высшим Арбитражным Судом РФ и Верховным Судом РФ. Данные выводы и изложенные предложения и рекомендации могут стать основой для устранения пробелов и коллизий действующего российского законодательства и упорядочения правоприменительной деятельности.

В рамках диссертационного исследования выявлена сущность прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения; определено понятие института защиты прав и законных интересов публичных образований и налогоплательщиков; раскрыто содержание и

особенности защиты их прав и законных интересов; уяснена сущность и содержание принципов права применительно к области защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения; проведен историко-правовой анализ развития принципов защиты прав и законных интересов названных субъектов; определены конституционно-правовые и международно-правовые принципы защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения; выявлены особенности применения принципов защиты прав и законных интересов Конституционным Судом РФ и иными российскими высшими судебными органами; рассмотрена специфика реализации принципов защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения в решениях Европейского Суда по правам человека; сделаны соответствующие выводы и предложения и даны рекомендации по устранению пробелов правового регулирования в сфере защиты. В диссертации сформулированы и обоснованы и другие теоретические положения, содержащие элементы новизны, практические выводы и предложения по совершенствованию законотворческой и правоприменительной деятельности, основные из которых выносятся на защиту.

В результате научного исследования решена научная проблема, состоящая в комплексном концептуальном определении категории «защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения», на основании чего в целях совершенствования правового регулирования отношений в сфере налогообложения с участием публичных образований и налогообязанных субъектов диссертантом выдвинуты соответствующие предложения и рекомендации.

На защиту выносятся научная концепция защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, представляющая собой совокупность теоретических положений и выводов, характеризующих особенности защиты прав и законных интересов публичных образований и налогообязанных субъектов, авторские определения, а также другие предложения, направленные на восполнение пробелов и совершенствование положений финансово-правовой, в том числе налогово-правовой науки, действующего законодательства и правоприменительной практики.

Содержание концепции раскрывается **в следующих новых положениях и положениях, содержащих элементы новизны:**

1. Под субъектами правоотношений в сфере налогообложения следует понимать публичные территориальные образования, а также представляющие их уполномоченные органы государственной власти и местного

самоуправления, с одной стороны, организации и физические лица, как налогообязанные субъекты, с другой, обладающие различными налогово-правовыми статусами, основанными на соответствующих налоговых правах и обязанностях, имеющие законные интересы в сфере налогообложения и реализующие их в соответствии с действующим законодательством.

2. Выявлено, что сущность прав и законных интересов публичных образований и налогообязанных субъектов, реализуемых в связи с их участием в правоотношениях в сфере налогообложения, заключается в том, что первые представляют собой гарантируемые законодательством вид и меру возможного поведения публичных образований и налогообязанных субъектов в сфере налогообложения, а вторые – правовые дозволения, законодательно не закрепленные, но позволяющие данным субъектам стремиться к получению материальных и иных благ, в частности, в виде получения запланированного к сбору объема налогов и сборов, с одной стороны, и снижения налогового бремени, с другой, без права требования соответствующего поведения для достижения данных дозволений от другой стороны правоотношения в сфере налогообложения.

3. Определено, что правовое регулирование защиты прав и законных интересов публичных образований и налогообязанных субъектов в сфере налогообложения осуществляется комплексно нормами международных и национальных нормативных актов, образующих целостную взаимосвязанную систему.

4. Аргументировано выделение комплексного правового института защиты прав и законных интересов публичных образований и налогообязанных субъектов в сфере налогообложения и дано его определение, как совокупности правовых норм, регламентирующих общественные отношения, связанные с защитой прав и законных интересов указанных субъектов, в том числе посредством использования судебного, административного, прокурорского порядков защиты и самозащиты, основанные как на общеправовых, так и на подотраслевых, и институциональных принципах налогового права, в частности, публичности правоотношений в сфере налогообложения, презумпции невиновности для налогоплательщиков и др. Автором предлагается в связи с защитой прав и законных интересов, с одной стороны, публичных образований, а, с другой, налогообязанных субъектов, - в структуре данного института выделять субинститут защиты прав и законных интересов публичных образований, а также субинститут защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и иных налогообязанных субъектов.

5. Обосновано определение понятия «защита прав и законных интересов Российской Федерации в сфере налогообложения» в узком и в широком

смыслах. В узком понимании под защитой прав и законных интересов Российской Федерации в сфере налогообложения следует понимать комплекс действий федеральных уполномоченных органов государственной власти по предупреждению и пресечению правонарушений в области налогообложения, а также привлечению налогоплательщиков к ответственности за их совершение. В широком понимании – это также совокупность мер, связанных с принятием экономически обоснованных и детально отработанных федеральных законов о налогах и сборах, а также с обеспечением эффективной работы компетентных в области налогообложения федеральных органов государственной власти, принимающих правовые решения, касающиеся налогов и сборов, как внутри страны, так и на международном уровне.

6. Защиту прав и законных интересов субъектов Российской Федерации в сфере налогообложения предлагается рассматривать как комплекс действий уполномоченных федеральных органов государственной власти Российской Федерации по предупреждению и пресечению правонарушений в области налогообложения, связанных с уплатой федеральных и региональных налогов и сборов, обеспечивающих налоговые доходы бюджетов субъектов РФ, по привлечению налогоплательщиков к ответственности за их совершение, по осуществлению мер, связанных с принятием законодательными органами власти субъектов Федерации в пределах их полномочий законов о региональных налогах, об установлении отдельных элементов налогообложения применительно к налогам в соответствии с федеральным налоговым законодательством, не допускающих противоречий и пробелов по вопросам взимания указанных налогов, а также по обеспечению эффективной работы компетентных в области налогообложения региональных органов государственной власти, принимающих правовые решения относительно налогов, в целях удовлетворения налоговых потребностей субъектов Российской Федерации.

7. В соответствии с авторской формулировкой понятие защиты прав и законных интересов муниципальных образований в сфере налогообложения следует определять как комплекс действий уполномоченных федеральных органов государственной власти Российской Федерации по предупреждению и пресечению правонарушений в области налогообложения, связанных с уплатой федеральных, региональных и местных налогов и сборов, обеспечивающих налоговые доходы бюджетов муниципальных образований, по привлечению налогоплательщиков к ответственности за их совершение, по осуществлению мер, связанных с принятием представительными органами власти муниципальных образований в пределах их полномочий нормативных актов о местных налогах, об установлении отдельных элементов

налогообложения применительно к налогам в соответствии с федеральным налоговым законодательством, не допускающих противоречивые формулировки и пробелы по вопросам взимания данных налогов, а также по обеспечению эффективной работы компетентных в области налогообложения местных органов власти, принимающих правовые решения о налогах, в целях удовлетворения налоговых потребностей муниципальных образований.

8. Выделены способы защиты прав и законных интересов организаций-налогоплательщиков и плательщиков сборов в рамках отстаивания ими своих прав и интересов в административном и судебном порядке, в форме самозащиты при выборе контрагентов. Обосновано, что четкое выполнение хозяйствующими субъектами положений законодательства о налогах и сборах, а также принятие уполномоченными органами государственной власти и местного самоуправления детально проработанных правовых актов, регламентирующих налогообложение организаций, позволяющих им осуществлять законную налоговую оптимизацию своей деятельности, также обеспечивает защиту прав и законных интересов организаций.

9. Определено, что защита прав и законных интересов физических лиц-налогоплательщиков и плательщиков сборов состоит в отстаивании ими своих прав и законных интересов в рамках административного и судебного порядка обжалования, использовании механизма самозащиты, четком исполнении положений налоговых законов, а также в оптимизации налогового бремени, возлагаемого на них, в рамках действующего законодательства.

10. Выявлено, что соблюдение прав и законных интересов налоговых агентов при исполнении ими своих непосредственных налоговых обязанностей важно не только для данных субъектов, но и публичных образований, поскольку через налоговых агентов осуществляется наполнение бюджетов налоговыми платежами, а также налогоплательщиков, так как позволяет им своевременно и в полном объеме исполнить обязанность по уплате налогов. Доказано, что защита прав и законных интересов налоговых агентов связана как с отстаиванием ими своих прав и интересов в юрисдикционных органах, использованием механизма самозащиты и выполнением положений налогового законодательства, так и с принятием обоснованных федеральных законов, регламентирующих их деятельность.

11. Под правовыми принципами, находящимися в основе защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, следует понимать объективно обусловленные и, как правило, закрепленные в нормах налогового законодательства отправные начала, выражающие сущность института защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, и в связи с этим ориентирующие законодательную и

правоприменительную деятельность органов власти и судебных органов в указанной области.

12. Исследование генезиса принципов защиты прав и интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения показало, что их формирование и развитие на всем протяжении существования Российского государства строилось разноаспектно. До XVIII века данные принципы отражали, прежде всего, налоговые права и интересы государства и являлись основой их защиты, но постепенно стали выражать налоговые права и интересы налогоплательщиков, формируя основания защиты их прав и интересов. Разрозненные принципы защиты в итоге сформировались в систему, в том числе законодательно закрепленных принципов, позволяющих поддерживать баланс прав и законных интересов государства и его территориальных образований, с одной стороны, и налогоплательщиков, с другой.

13. Обосновано, что содержание принципов защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения обусловлено приоритетом защиты прав и законных интересов публичных образований, но исходит при этом из необходимости взаимосвязи с защитой прав и законных интересов налогоплательщиков в целях гармонизации правоотношений в области налогообложения: во-первых, между публичными образованиями разных территориальных уровней, во-вторых, между публичными образованиями и налогоплательщиками.

14. Анализ положений Конституции РФ показал, что она содержит ряд значимых, взаимообусловленных принципов обеспечения защиты прав и законных интересов как публичных образований, так и налогоплательщиков в сфере налогообложения. Определено, что под конституционными правовыми принципами защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения следует понимать закрепленные в нормах Конституции РФ или объективно следующие из ее положений отправные начала, выражающие основы института защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, выступающие ориентиром для законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти и местного самоуправления и правоприменительных органов в их непосредственной деятельности.

15. Предложена систематизация принципов защиты прав и законных интересов публичных образований и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения, следующих из положений международных договоров, в зависимости от видовой направленности таких правовых актов. Аргументировано определение международно-правовых принципов защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере

налогообложения, как закрепленных в положениях международных общих и специальных налоговых договоров, ратифицированных Российской Федерацией, отправных начал по вопросам налогообложения, выступающих правовым базисом в деятельности российских законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти, органов местного самоуправления и правоприменительных органов, имеющих приоритетное значение для формирования принципов национального права в области защиты прав и законных интересов публичных образований и налогообязанных субъектов.

16. Выявлено, что Конституционным Судом РФ за его многолетнюю практику сформулированы и нашли применение многочисленные принципы защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, в связи с чем предложена авторская классификация указанных принципов: принципы защиты прав и законных интересов в сфере налогообложения публичных образований в целом; принципы защиты прав и законных интересов Российской Федерации в сфере налогообложения; принципы защиты прав и законных интересов субъектов Российской Федерации в сфере налогообложения; принципы защиты прав и законных интересов муниципальных образований в сфере налогообложения; принципы защиты прав и законных интересов налогообязанных субъектов в сфере налогообложения.

17. Установлено, что российская судебная практика, основанная на актах высших судебных инстанций, в целом строится в соответствии с принципами, реализуемыми Европейским Судом по правам человека согласно Конвенции о защите прав человека и основных свобод, что свидетельствует о применении российскими судами как принципов защиты прав и законных интересов публичных образований, так и принципов защиты прав и законных интересов налогообязанных субъектов.

18. Определено, что правоприменительная практика отдельных стран в сфере налогообложения подпадает под контроль Европейского Суда по правам человека. Суд, являясь межгосударственным органом защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, в своей деятельности использует принципы, закрепленные в Конвенции о защите прав человека и основных свобод, и на их основании разрешает налоговые споры по существу, создавая правовые прецеденты, обязательные для исполнения как публичными образованиями, так и налогообязанными субъектами различных государств.

19. Разработана авторская концепция правового регулирования защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения в Российской Федерации, в своей основе содержащая

нормативную базу, категориальный аппарат, принципы защиты и др.

Теоретическая и практическая значимость исследования.

Теоретическое значение диссертации состоит в углублении и развитии сферы научных знаний в области финансового и налогового права достигнутого путем анализа, обобщения и систематизации научных изысканий по вопросам защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения. Предложенные диссертантом положения, выводы и рекомендации определяют особенности защиты прав и законных интересов не только налогообязанных субъектов, но и публичных образований в сфере налогообложения, устраняют неопределенность при разрешении налоговых споров между указанными субъектами и, несомненно, могут стать теоретической основой для дальнейших научных исследований в рассматриваемой области знаний. Практическая значимость обусловлена тем, что результаты научной работы могут быть использованы в нормотворческой деятельности для совершенствования законодательных и подзаконных актов, регулирующих отношения в сфере защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, а также в правоприменительной практике.

Сформулированные выводы и предложения могут быть использованы при подготовке учебной и учебно-методической литературы по финансовому праву и налоговому праву. Также положения диссертации могут быть применены в процессе преподавания таких учебных дисциплин как: «Финансовое право», «Налоговое право» в высших образовательных учреждениях.

Обоснованность и достоверность результатов диссертационной работы обусловлены актуальностью; методологией; сформулированной целью и решенными задачами; точно определенными объектом и предметом исследования; широким спектром использованных библиографических источников; эмпирической базой. Основные наиболее значимые положения финансово-правовой теории, касающиеся защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, комплексно исследованы и критически оценены с позиции их соответствия положениям правовой теории, законодательства и правоприменительной практики.

Апробация результатов исследования. Диссертационное исследование обсуждено и одобрено на заседании кафедры финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия».

Основные научные положения работы нашли отражение в монографиях, учебных пособиях, практикумах и учебниках, в том числе имеющих гриф Министерства образования и науки Российской Федерации, в подготовке

которых автор принимал участие лично или в составе авторских коллективов.

Сформулированные в диссертации авторские выводы, предложения и рекомендации также изложены в докладах и выступлениях на международных и всероссийских научно-практических конференциях и в «круглых столах»: «Права человека в России и Европейская конвенция о защите прав человека и основных свобод» (Саратов, 1996); «Законотворческая деятельности субъектов Российской Федерации» (Саратов, 1998); «Финансовый механизм и его правовое регулирование» (Саратов, 2003); «Федеральные и региональные аспекты финансового права» (Саратов, 2003); «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2007 года» (Москва, 2008); «Реализация финансовой, банковской и таможенной политики: современные проблемы экономики и права» (Саратов, 2008); «Социально-экономические и правовые проблемы инновационного развития России» (Саратов, 2009); «Юридическая наука и правоприменение (I Саратовские правовые чтения)» (Саратов, 2008); «Современная юридическая наука и правоприменение (II Саратовские правовые чтения)» (Саратов, 2009); «Финансово-правовые и экономические проблемы в условиях мирового кризиса» (Саратов, 2009); «Конституция Российской Федерации и развитие современной государственности (к 15-летию Конституции Российской Федерации)» (Саратов, 2009); «Современная юридическая наука и правоприменение (III Саратовские правовые чтения)» (Саратов, 2010); «Финансовая система: экономические и правовые проблемы ее функционирования (в кризисных и посткризисных условиях)» (Саратов, 2010); «Научные труды по финансовому праву: современные проблемы предмета, метода и системы финансового права (Первая международная научно-теоретическая конференция «Худяковские чтения по финансовому праву» (Алматы, 2010); «Взаимодействие частных и публичных интересов: актуальные проблемы экономики и права» (Саратов, 2011); «Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения)» (Саратов, 2011); «Институциональные проблемы современного финансового права» (Саратов, 2011); «Право и его реализация в XXI веке» (Саратов, 2011); «Научные труды по финансовому праву: современные проблемы финансового правотворчества и источников (форм) финансового права (Вторая международная научно-теоретическая конференция «Худяковские чтения по финансовому праву» (Алматы, 2011) и др.

Теоретические и практические положения использовались при чтении лекций и проведении практических занятий по дисциплинам «Финансовое право», «Налоговое право» в ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия» и ее филиалах в городах: Астрахани, Смоленске, Балаково, а также при осуществлении научного руководства аспирантами и

соискателями по специальности: 12.00.14 – административное право; финансовое право; информационное право.

Результаты диссертационной работы апробированы автором в 27 научных статьях, которые опубликованы по итогам научно-практических конференций и «круглых столов», а также в 19 статьях, опубликованных в периодических изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки РФ.

Разработанные автором предложения и рекомендации прошли апробацию на базе подразделений Управления Федеральной налоговой службы России по Саратовской области.

Структура диссертации обусловлена поставленной проблематикой, объектом и предметом, целью и задачами исследования. Работа состоит из введения, трех разделов, включающие шесть глав, состоящих из семнадцати параграфов, заключения, приложения и библиографического списка использованных источников.

СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы диссертации, указывается степень научной разработанности, определяются объект, предмет, цель, задачи, методологическая, теоретическая, нормативно-правовая и эмпирическая основы исследования, научная новизна, формулируются новые или содержащие элементы новизны положения, теоретическая и практическая значимость результатов работы, а также приводятся данные об апробации результатов диссертационного исследования.

Раздел первый «Теоретико-правовые основы защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения» посвящен исследованию теоретических основ защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, а также вопросам правового положения указанных субъектов.

Глава первая «Основы защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: аспекты теории и права» связана с определением субъектов правоотношений в сфере налогообложения, исследованием сущности прав, законных интересов и специфики правового регулирования защиты прав и законных интересов указанных субъектов, а также рассмотрением правового института защиты прав и законных интересов публичных образований и налогообязанных субъектов в сфере налогообложения

В параграфе 1.1 «Субъекты налоговых правоотношений, сущность их прав и законных интересов» рассмотрены субъекты правоотношений в сфере

налогообложения, выявлены существенные особенности их прав и законных интересов. Ст. 9 Налогового кодекса РФ (с изм. и доп. на 7 декабря 2011 г., № 417-ФЗ) определяет субъектов отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, к числу которых в том числе относит: налогоплательщиков и плательщиков сборов, налоговых агентов, налоговые и таможенные органы. Помимо указанных субъектов в области налогообложения и сборов, исходя из положений НК РФ, можно выделить также иные группы субъектов, участвующих в той или иной степени в правоотношениях в области налогообложения, например, представителей налогоплательщиков, органы внутренних дел и др. Таким образом, федеральный законодатель закрепляет достаточно широкий перечень субъектов, принимающих участие в правоотношениях в области налогообложения. Автор отмечает, что целесообразно указание в числе данных субъектов публичных образований, в ведении которых, в частности, находится налогово-правовая политика на подведомственных территориях. Но, тем не менее, поскольку интересы указанных образований в области налогообложения реализуются посредством исполнения уполномоченными органами власти, в том числе налоговыми, возложенных на них полномочий, вполне обоснованно считать такие органы представителями государства и муниципальных образований, правомочными защищать их права и законные интересы. В связи с тем, что основными субъектами правоотношений в сфере налогообложения выступают государство и муниципальные образования в лице уполномоченных органов, а также налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты, автор исследует, прежде всего, права и законные интересы названных субъектов. При этом аргументируется, что налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в силу возложенных на них налоговых обязанностей логично определить общим наименованием «налогообязанные субъекты».

В процессе исследования делается вывод, что под субъектами правоотношений в сфере налогообложения следует понимать непосредственно публичные территориальные образования (публичные образования), а также представляющие их уполномоченные органы власти, с одной стороны, организации и физические лица, как налогообязанные субъекты, с другой стороны, обладающие различными налогово-правовыми статусами, основанными на соответствующих налоговых правах и обязанностях, имеющие законные интересы в сфере налогообложения и реализующие их в соответствии с действующим законодательством. При этом государство реализует статус «особого субъекта права». В работе подчеркивается, что государство в одностороннем порядке определяет правила поведения налогоплательщиков, плательщиков сборов и других налогообязанных субъектов, устанавливая

определенную правовую регламентацию отношений в сфере налогообложения, определяя границы дозволенного поведения. Основу правового статуса субъекта правоотношения в сфере налогообложения составляет комплекс его прав и обязанностей наряду с законными интересами, юридической ответственностью, правовыми принципами и др. Например, при возникновении налоговых споров между государством и налогообязанными субъектами именно их законные интересы выступают объектом таких споров. Тем не менее, в диссертации указывается, что, несмотря на значение законных интересов, употребляя понятие «законные интересы» в отношении налогоплательщиков (Ст. 22 НК РФ), законодатель так и не раскрывает его содержания применительно к сфере налогообложения. Однако анализ содержания правоотношений в сфере налогообложения показывает, что в них функционирует принудительный механизм, заключающийся в том, что такое отношение – это, прежде всего, форма реализации публичных интересов государства и муниципальных образований, которые, между тем, также испытывают потребность в защите их нарушенных интересов, в частности, связанных с уплатой налогов и сборов. Речь, по сути, идет о налоговых законных интересах, поскольку в их основе находятся законодательно закрепленные налоговые обязательные платежи. В этой связи в указанных правоотношениях в интересах публичных территориальных образований имеется безусловная, не обеспеченная встречным удовлетворением со стороны публичных образований обязанность налогоплательщиков и плательщиков сборов уплатить налог или сбор. Но, с другой стороны, законные интересы налогообязанных субъектов состоят в том, чтобы их налоговое бремя было минимизированным, а правила налогообложения – четкими и последовательными. Таким образом, можно выделить публичные налоговые законные интересы государства и муниципальных образований и частные налоговые законные интересы налогообязанных субъектов. Законные интересы публичных образований состоят, в частности, в стремлении данных субъектов собрать как можно больше налогов и сборов для удовлетворения своих финансовых потребностей в рамках решения стоящих перед ними задач. И здесь интересы публичных образований обуславливаются стремлением снизить возможности налогообязанных субъектов к минимизации налоговых платежей. А для налогообязанных субъектов законный интерес, например, состоит в снижении объема налогов и сборов, подлежащих уплате, посредством построения эффективного налогового планирования и оптимизации уплачиваемых налогов и сборов при использовании не запрещенных налоговым законодательством способов. Поиск оптимального сочетания интересов публичных образований и налогообязанных субъектов составляет

принципиальную сторону вопроса. Автором дается выносимое на защиту определение законных интересов субъектов правоотношений (публичных образований и налогоплательщиков) в области налогообложения, а также определяется сущность их прав и законных интересов.

В параграфе 1.2 «Правовое регулирование защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения» уделено внимание правовой регламентации защиты прав и законных интересов публичных образований и налогоплательщиков в сфере налогообложения. Автором отмечается, что в настоящий момент актуальной проблемой является разработка целенаправленной налогово-правовой политики государства в соответствии с нормами Конституции РФ, поскольку в основе правового регулирования, прежде всего, должно быть законодательство, конкретизирующее конституционные нормы, на применении которого и строится судебная практика. Законодательство, в свою очередь, должно основываться на нормах международного права. При этом подчеркивается, что наряду с налоговым законодательством область защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения регламентируется и иным законодательством: гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным и т.д., что, в основном, зависит от выбранных способов защиты. Приоритеты налогово-правовой политики должны составлять: развитие Налогового кодекса РФ в качестве акта с определенными, недвусмысленными формулировками; закрепление понятных для налогоплательщиков правил налогообложения; обеспечение непредвзятого контроля со стороны налоговых органов за деятельностью налогоплательщиков; совершенствование и упрощение порядков защиты нарушенных прав как публичных образований, так и налогоплательщиков и др. Диссертантом рассматриваются особенности правового регулирования защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, исходя из следующих порядков защиты: административного, судебного, прокурорского, самозащиты. При этом акцентируется, что НК РФ содержит в себе исключения из общих правил о судебной подведомственности дел. Указывается, что согласно Федеральному закону от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ (с изм. и доп. на 29 ноября 2010 г., № 326-ФЗ) с 1 января 2009 года до обращения в суд налогоплательщик обязан пройти согласительную процедуру с налоговым органом, что призвано сформировать систему досудебного порядка урегулирования налоговых споров. Отмечается, что еще в 2001 году Совет Европы принял рекомендации, касающиеся альтернативных методов урегулирования споров для стран, входящих в него, которым было предложено при разрешении споров применять

примирительные процедуры, как на судебной, так и на досудебной стадиях. При характеристике правовых основ административного порядка защиты прав налогоплательщиков субъектов подчеркивается, что до недавнего времени таким правом наделены были только налоговые агенты и налогоплательщики. В настоящее время право на обжалование получили все субъекты налоговых правоотношений, чьи права считаются нарушенными. Среди основополагающих международных актов, связанных с обеспечением прав налогоплательщиков субъектов, автор рассматривает: Всеобщую декларацию прав человека от 10 декабря 1948 года, Конвенцию о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 года, Международный пакт об экономических, социальных и культурных правах от 19 декабря 1966 года и т.д. Диссертант подчеркивает применительно к публичным образованиям, что они также могут прибегнуть к судебному и административному способам защиты своих нарушенных прав и интересов. В качестве правовой базы такой защиты анализируются положения НК РФ, ГПК РФ (с изм. и доп. на 3 декабря 2011 г., № 389-ФЗ), АПК РФ (с изм. и доп. на 8 декабря 2011 г., № 422-ФЗ), причем НК РФ наряду с УК РФ (с изм. и доп. на 7 декабря 2011 г., № 420-ФЗ), КоАП РФ (с изм. и доп. на 31 января 2012 г., № 2-ФЗ) и ГК РФ (с изм. и доп. на 8 декабря 2011 г., № 422-ФЗ). Констатируется, что в международных отношениях защита прав и интересов публичных субъектов в области налогообложения, за исключением муниципальных образований, не являющихся субъектами международного права, осуществляется согласно принципам международного права, на основании заключаемых с другими государствами договоров и соглашений, в том числе об избежании двойного налогообложения. Автором указывается, что в целом правовая регламентация защиты прав и законных интересов публичных образований и налогоплательщиков субъектов в сфере налогообложения реализуется посредством норм, содержащихся в нормативных правовых актах, как международных, так и национальных, взаимосвязанных друг с другом, находящихся в определенной правовой иерархии и образующих в своей совокупности целостную систему.

В параграфе 1.3 «Защита прав и законных интересов публичных образований и налогоплательщиков субъектов как институт налогового права» рассмотрен правовой институт защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения и выявлено его содержание. Автор считает, что поскольку финансовому праву присуща системность, это имеет прямое отношение к нормам, регулирующим отношения в области защиты прав и законных интересов публичных образований и налогоплательщиков субъектов в сфере налогообложения, поскольку указанные нормы определенным образом взаимосвязаны и структурированы в системе права. Нормы налогового права в

своей основе закреплены в Налоговом кодексе РФ. Согласно ст. 2 НК РФ «законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения». Таким образом, Налоговый кодекс РФ определяет группы однородных отношений, регламентируемых правовыми нормами, то есть правовые институты, поскольку они в достаточной мере удовлетворяют признакам, присущим таким институтам. Данные правовые образования призваны урегулировать отдельные стороны общественных отношений в сфере налогообложения, отражая их специфику. В соответствии с этим автор обосновывает существование комплексного правового института защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения. Защита прав и интересов одних субъектов правоотношений предполагает применение к другим субъектам таких правоотношений, не выполняющим возложенные на них обязанности, определенных мер принуждения. Тем самым, в рамках защиты прав и законных интересов налогообязанных субъектов следует административное или судебное обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц. Что касается защиты прав и законных интересов государства и муниципальных образований, в первую очередь, речь идет о привлечении к ответственности налогообязанных субъектов, не исполняющих свои налоговые обязательства перед публичными территориальными образованиями. В этой связи в структуре института защиты прав субъектов правоотношений в сфере налогообложения автор различает субинститут защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и иных налогообязанных субъектов, а также субинститут защиты прав и законных интересов публичных образований. Институт защиты относится к разряду охранительных институтов, потому что в основе его находится защита или охрана прав и интересов субъектов отношений в сфере налогообложения. Хотя в теории права и различаются понятия «охрана» и «защита», отнесение института защиты к охранительным институтам обусловлено тем, что без осуществления постоянной охраны прав не было бы и их защиты, поскольку защита является частью охраны прав. Применительно к общей теории права комплексные правовые институты находят отражение в соответствующих отраслях законодательства. Но при этом не всякий сложный институт формирует самостоятельную отрасль законодательства. Это же касается и института защиты прав и законных интересов публичных образований и налогообязанных субъектов. Комплексность института защиты

определяется тем, что, во-первых, он представляет собой совокупность норм, регламентирующих отношения, связанные с защитой прав и законных интересов субъектов отношений в сфере налогообложения, содержащихся в различных отраслях права, причем как публичного, так и частного; во-вторых, в его основе находятся основополагающие принципы российского и международного права; в-третьих, институт включает нормы материального и процессуального права. Автором указывается, что институт защиты прав и законных интересов основывается на принципах, относящихся к общим принципам налогообложения и сборов в РФ, установление которых отнесено к совместному ведению Российской Федерации и субъектов РФ, а также на подотраслевых и институциональных принципах налогового права.

Раздел второй «Актуальные вопросы защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения» посвящен рассмотрению особенностей защиты в сфере налогообложения как прав и законных интересов публичных образований, так и налогообязанных субъектов.

Глава вторая «Особенности защиты прав и законных интересов Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований в сфере налогообложения» связана с изучением теоретических и практических вопросов защиты прав и законных интересов публичных образований, а именно: Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

В параграфе 2.1 «Защита прав и законных интересов Российской Федерации в сфере налогообложения» автором исследуются актуальные аспекты защиты Российской Федерацией своих прав и законных интересов, исходя из ее компетенции в сфере налогообложения. В работе отмечается, что налоговые права Российской Федерации, прежде всего, представляют собой часть компетенции суверенного государства, что придает таким правам особый характер и отличает их от прав иных публично-территориальных образований. Это же предопределяет сущность ее законных интересов. Помимо этого Российской Федерации принадлежат права, напрямую связанные с государственным суверенитетом, в том числе с международной налоговой правосубъектностью в части заключения договоров по налоговым вопросам, включая договоры об избежании двойного налогообложения. Защита прав и законных интересов Российской Федерации в сфере налогообложения, в первую очередь, заключается в удовлетворении налоговых потребностей за счет взимания налогов и сборов в федеральный бюджет, а также в обеспечении поступления указанных платежей законодательно определенными способами. Это возможно за счет проведения определенной федеральной налогово-правовой политики, которая предопределяет экономическую безопасность

страны. Одним из критериев оценки такой безопасности выступает объем собранных налогов в сравнении с запланированным и налоговая нагрузка на налогоплательщиков. Основные направления налогово-правовой политики в современных государствах связаны, как правило, с правовым ограничением налоговых притязаний государства, сокращением количества взимаемых налогов, снижением их размеров. Плательщики налогов и сборов стремятся минимизировать суммы налогов для себя, а государство в лице уполномоченных органов направляет свои усилия на выявление нарушений в области налогообложения и взыскание в бюджетную систему страны недоимок по налогам и сборам, начисленных пеней и наложенных штрафов, то есть непосредственно на защиту своих общегосударственных интересов. При этом Российская Федерация в силу закрепленной компетенции защищает как свои интересы, так и интересы общества от недобросовестных налогоплательщиков. В связи с этим в сфере защиты особая роль отводится обязываниям и запретам в механизме правового регулирования сферы налогообложения, использование которых позволяет не допустить нарушений установленных федеральным законодателем правил поведения для налогоплательщиков и гарантировать соблюдение прав и интересов федерального центра. Обращается внимание на то, что налоговые потери для федерального центра возможны и в связи с непродуманными действиями со стороны самого федерального законодателя, принимающего экономически непроработанные законы по вопросам налогообложения. В данном случае речь может идти, например, о необоснованном увеличении налоговой нагрузки на хозяйствующих субъектов. Автор указывает, что в отношении налогоплательщиков лиц в рамках защиты интересов федерального центра особая роль отводится мерам налогово-процессуального принуждения с целью обеспечения выполнения возложенных на них обязанностей. И введение отдельных процессуальных производств в сфере налогообложения призвано способствовать этому. Диссертант полагает, что для установления налогового правонарушения целесообразно использовать и критерий добросовестного или недобросовестного отношения налогоплательщика к своим обязанностям. Поэтому закрепление в НК РФ нормы об обязанности налогоплательщика представлять доказательства совершения им всех необходимых действий во избежание совершения налогового правонарушения будет способствовать защите прав Российской Федерации в сфере налогообложения. Диссертант акцентирует внимание, что одним из проблемных вопросов в рамках защиты налоговых интересов Российской Федерации является использование крупнейшими налогоплательщиками трансфертного ценообразования, которое признано одним из основных направлений ухода от налогообложения вертикально

интегрированными организациями. Подчеркивается, что в рамках решения данного вопроса еще 18 июля 2011 года был принят Федеральный закон № 227-ФЗ, содержащий нормы, во многом соответствующие международным принципам регулирования трансфертного ценообразования. В России введение новых правил регулирования трансфертных цен реализуется с 1 января 2012 года. И потребуются время для встраивания новых принципов в действующую систему налогообложения. Тем не менее, это позволяет повысить эффективность налогового контроля, снизить возможности для уклонения от налогообложения обязанных субъектов, а, значит, защитить налоговые права и законные интересы Российской Федерации. Также соблюдение правил трансфертного ценообразования позволит избежать двойного налогообложения и снизить вероятности споров между российскими налоговыми органами и фискальными органами иных государств. И здесь речь идет уже о нахождении компромисса налоговых интересов РФ и других стран посредством заключения соответствующих международных налоговых договоров и соглашений. Указывается на особую роль, которая отводится Российской Федерации в сфере налогообложения: федеральный центр концентрирует основные фонды денежных средств, в том числе от взимания налогов и сборов в пределах страны; имеет монопольное право на принятие федерального законодательства о налогах и сборах, обуславливающего деятельность всех иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения; федеральные интересы охраняют налоговые органы, использующие как принудительные меры взыскания, так и способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов налогоплательщиками; только федеральный центр имеет возможность заключения различных договоров и соглашений по вопросам налогообложения с другими государствами. Подводя итоги, автор делает вывод, что защита налоговых прав и законных интересов Российской Федерации состоит не только в выявлении и пресечении правонарушений в области налогообложения, но и в принятии экономически обоснованных и детально отработанных федеральных законов о налогах и сборах, в эффективной работе уполномоченных в области налогообложения федеральных органов государственной власти, принимающих правовые решения по вопросам налогов и сборов в рамках национального законодательства (предоставление налоговых льгот, изменение сроков уплаты налогов и сборов, применение способов обеспечения уплаты налогов и сборов и т.д.), а также в пределах международного права обладающих правом заключения налоговых договоров и соглашений. При этом диссертант обосновывает определение понятия защиты прав и законных интересов Российской Федерации в узком и широком понимании.

В параграфе 2.2 «Защита прав и законных интересов субъектов Российской

Федерации в сфере налогообложения» автор анализирует вопросы защиты прав и законных интересов субъектов Российской Федерации в сфере налогообложения. Указывается, что разграничение предметов ведения и полномочий между Российской Федерацией и ее субъектами является ключевым вопросом федеративного строительства, от правового регулирования и правильной организации которого во многом зависит эффективность защиты субъектами Федерации своих нарушенных прав и законных интересов в сфере налогообложения. Налоговая компетенция субъектов Федерации ограничена полномочиями собственно Российской Федерации, что вытекает из положений п. «и» ст. 72 Конституции РФ. Тем более, право регионов на установление налогов носит производный характер, поскольку в соответствии с закрепленным в Конституции РФ принципом единства экономического пространства РФ налогово-правовая политика государства сводится к унификации налоговых изъятий. Таким образом, в настоящее время защита прав и налоговых интересов субъектов Российской Федерации заключается в удовлетворении собственных налоговых потребностей за счет поступления налогов и сборов в региональные бюджеты, включая собственные платежи и отчисления от отдельных федеральных налогов, а также посредством проведения определенной региональной налогово-правовой политики, согласующейся с федеральной, основанной на принятии соответствующих нормативно-правовых актов по вопросам налогообложения в пределах компетенции органов государственной власти субъектов Федерации, где особая роль отводится региональным законодательным органам. Диссертант акцентирует внимание на том, что в США штаты обладают по сути той же компетенцией в сфере налогообложения, что и Федерация, только применительно к своим территориям. В Российском государстве в силу разграничения предметов ведения и полномочий между РФ и субъектами Федерации представительные органы власти регионов наделены ограниченной нормотворческой компетенцией в области налогообложения. Вместе с тем, принимаемые в пределах ограниченной компетенции законы субъектов РФ обладают высшей юридической силой на территориях регионов. Часть 2 ст. 5 Федерального закона от 6 октября 1999 года № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» (с изм. и доп. на 30 ноября 2011 г., № 364-ФЗ) закрепляет общественные отношения, которые могут быть урегулированы только в форме закона субъекта Российской Федерации. В их числе: установление налогов и сборов, отнесенных федеральным законодательством к ведению субъекта Российской Федерации, а также порядок их взимания и т.д. Следует сказать, что термин «установление налогов и

сборов» применяется в данном случае не совсем верно, поскольку устанавливать налоги и сборы означает их учреждать, на что имеет право только федеральный законодатель. А законодательные органы государственной власти субъектов РФ могут вводить налоги, отнесенные НК РФ к региональному уровню (Ст. 14 НК РФ). Тем не менее, применение понятия «устанавливать» в отношении отдельных элементов налогообложения оправдано, потому что региональные законодатели в порядке и в пределах, предусмотренных НК РФ, учреждают налоговые ставки и сроки уплаты региональных налогов, если они не установлены Налоговым кодексом РФ, а также могут учреждать налоговые льготы, основания и порядок их применения, но опять же сообразуясь с собственными налоговыми интересами. В работе указывается, что налоговые доходы, отнесенные к федеральному уровню, также распределяются между федеральным и региональными бюджетами. В Российской Федерации используются в комбинации три формы распределения налоговых полномочий между федеральным центром и регионами: во-первых, введение каждым территориальным образованием своих налогов: федеральных, региональных и местных; во-вторых, основные элементы обложения применительно к налогам устанавливают федеральные органы власти, а региональные органы власти определяют лишь отдельные из них, например, размеры налоговых ставок; в-третьих, разделение сумм собранных налоговых платежей между федеральным и региональными бюджетами, при этом правила такого деления определяются федеральными органами власти согласно налоговым потребностям нижестоящих территориальных уровней либо в зависимости от существующих нормативов. Автор аргументирует вывод, что территориальная классификация налогов не всегда имеет приоритетное значение. Так, в большинстве региональных бюджетов налог на прибыль и налог на доходы физических лиц, являющиеся федеральными, в последние годы в сумме превышают половину налоговых доходов субъектов Федерации. Таким образом, региональные органы власти при выборочном подходе в зависимости от того, насколько та или иная категория потенциальных налогоплательщиков наиболее ценна для экономик регионов, имеют действенную возможность более полно использовать регулирующую функцию налога и, тем самым, способствовать защите собственных налоговых прав и интересов. В работе подчеркивается, что защита прав и законных интересов субъектов Федерации, как и федерального центра, строится через применение мер государственного принуждения к налогообязанным субъектам, не исполняющим свои налоговые обязанности. При этом защиту налоговых интересов регионов осуществляют налоговые органы. По итогам параграфа диссертант определяет понятие защиты прав и законных интересов субъектов Российской Федерации в сфере

налогообложения с указанием содержательных признаков.

Параграф 2.3 «Защита прав и законных интересов муниципальных образований в сфере налогообложения» связан с рассмотрением особенностей защиты муниципальными образованиями своих прав и законных интересов в сфере налогообложения. Автор отмечает, что при формировании публичных финансов необходимо учитывать не только федеративное устройство Российского государства, но и наличие местного самоуправления. В диссертации подчеркивается, что местные налоги являются не только гарантией финансовой самостоятельности местного самоуправления, но и играют заметную роль в формировании общей системы налогов и сборов, в связи с чем защита прав и законных интересов муниципальных образований в области налогообложения приобретает важное значение. В работе указывается, что в соответствии с ранее действовавшим Федеральным законом от 25 сентября 1997 года № 126-ФЗ «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации» представительные органы местного самоуправления были вправе создавать за счет средств собственных бюджетов муниципальные налоговые службы, не входящие в структуру государственных налоговых органов. Муниципальная налоговая служба объединяла и координировала с государственными налоговыми органами усилия по контролю за соблюдением налогового законодательства РФ. Таким образом, с одной стороны, было определенное дублирование полномочий, возложенных на данные органы, но, с другой стороны, муниципальные налоговые службы были более заинтересованы в своевременном сборе максимально возможного объема местных налоговых платежей в рамках защиты налоговых интересов муниципальных образований, поскольку входили в состав органов местного самоуправления, и финансирование получали из местного бюджета. Однако с 1 января 2009 года Федеральный закон № 126-ФЗ утратил силу, и в настоящее время вопросы контроля за уплатой местных налогов относятся к полномочиям Федеральной налоговой службы России. Способность органов местного самоуправления осуществлять свои полномочия в большей степени зависит от передачи им долей налоговых платежей из региональных бюджетов. За местными бюджетами осталось всего два местных налога (в начале 90-х гг. их насчитывалось более 20). Противоположная ситуация в США, где преобладают закрепленные местные налоги, и местные органы власти находятся в более благоприятном финансовом положении. В современных условиях представительные органы местного самоуправления имеют право вводить на территориях соответствующих муниципальных образований земельный налог и налог на имущество физических лиц, что, конечно же, не решает вопросы защиты налоговых интересов данных территориальных образований. Введение

местных налогов представительными органами муниципальных образований можно рассматривать как налоговую нормотворческую самостоятельность указанных органов. В этой связи рассмотрен вопрос о расширении прав органов местного самоуправления в области налогового администрирования применительно к другим налогам, в частности, в отношении налога на доходы физических лиц. В завершение параграфа диссертант предлагает авторское определение понятия защиты прав и законных интересов муниципальных образований.

Глава третья «Особенности защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, плательщиков сборов и иных налогообязанных субъектов в сфере налогообложения» посвящена вопросам защиты прав и законных интересов налогообязанных субъектов в лице налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Параграф 3.1 «Защита прав и законных интересов организаций-налогоплательщиков и плательщиков сборов» связан с рассмотрением специфики защиты организациями-налогоплательщиками и плательщиками сборов своих прав и законных интересов в сфере налогообложения. Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ защиту прав и законных интересов могут осуществлять как сами граждане, так и организации. В ст. 137 Налогового кодекса РФ закреплено, что налогоплательщики, в том числе организации, вправе обжаловать акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, если, по их мнению, такие акты, действия или бездействия нарушают их права. Но при этом нет упоминания законных интересов, в связи с чем необходимо законодательное дополнение. Автором указывается, что в последнее время складывается ситуация, когда арбитражные суды перекладывают бремя доказывания при защите организациями-налогоплательщиками своих прав и интересов на самих хозяйствующих субъектов. Так, в нарушение ч. 5 ст. 200 АПК РФ, соглашаясь с позицией налоговых органов об обязанности проверки налогоплательщиками-организациями своих контрагентов, суды зачастую возлагают на указанные организации доказывание своей добросовестности. Диссертант отмечает, что среди организаций-налогоплательщиков особое место принадлежит так называемым крупнейшим налогоплательщикам, в отношении которых существуют особенности налогового учета и налогового контроля. Между тем, определения понятия «крупнейший налогоплательщик» в Налоговом кодексе РФ не дается. Хотя, именно, исходя из законодательно определенного понятия, и должны устанавливаться критерии отнесения организаций к категории крупнейших. Поэтому возникают вопросы, связанные с контрольными мероприятиями в отношении таких организаций. Обосновывается

целесообразность закрепления в НК РФ оснований вмешательства налоговых органов в финансово-хозяйственную деятельность таких организаций при проведении налоговых проверок, отдельного закрепления их прав и обязанностей, что даст возможность крупнейшим налогоплательщикам при применении норм налогового законодательства избежать неправомерных действий в области налогообложения и защищать свои нарушенные права и законные интересы. Также диссертантом поднимается вопрос о специализированных судебных органах, рассматривающих споры с участием организаций. Например, налоговые суды созданы в США и Германии. Изучается проблема, связанная с обжалованием организациями - крупнейшими налогоплательщиками результатов налоговых проверок. Так, на законодательном уровне не прописано, в какой орган им следует обратиться с жалобой, поскольку ФНС России непосредственно возглавляет структуру налоговых органов. Предлагается в качестве такого органа закрепить Минфин России, в ведении которого находится ФНС России. Диссертантом подчеркивается, что, несмотря на закрепление с 1 января 2009 года досудебного порядка разрешения налоговых споров, связанного с обязательным обжалованием решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок, статистика показывает, что удовлетворяется немногим более 10% жалоб налогоплательщиков, а оставшиеся поступают в суды. Невозможность организаций отстоять свои права в России, обуславливает необходимость их обращения в межгосударственные организации, в частности, в Европейский Суд по правам человека.

В параграфе 3.2 «Защита прав и законных интересов физических лиц-налогоплательщиков и плательщиков сборов» рассматриваются актуальные вопросы защиты прав и законных интересов физических лиц как налогоплательщиков субъектов. Автор приходит к выводу, что физические лица играют значительную роль в наполнении российской бюджетной системы налоговыми платежами и нуждаются в не меньшей степени, чем организации, в защите своих прав и законных интересов. Обращается внимание, что в настоящее время для индивидуальных предпринимателей, являющихся особой категорией физических лиц, актуальны вопросы налогового планирования, поскольку на практике затруднительно установить, соответствуют ли законодательству предпринимаемые ими меры по оптимизации и минимизации налогов. Тем более, зачастую, при разрешении спорных ситуаций суды выносят решения в пользу налоговых органов. В этой связи автор анализирует Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 года № 320-О-П, разграничившее налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов, и подчеркивает, что в любом случае налогоплательщики должны осуществлять

налоговое планирование только в рамках положений закрепленных законодательством о налогах и сборах. В работе указывается, что физические лица, как и организации, с 1 января 2009 года перед обжалованием решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в суде также обязаны осуществлять досудебный порядок урегулирования налогового спора. Проведенный в диссертации анализ позволил выявить проблемную ситуацию, связанную с приглашением физического лица - налогоплательщика налоговым органом на рассмотрение апелляционной жалобы. Предлагается в целях укрепления значения досудебного порядка защиты законодательно закрепить перечень оснований, требующих обязательного досудебного разрешения споров. Помимо защиты прав и законных интересов в рамках административного и судебного порядка обжалования для физических лиц эффективным способом является самозащита. Так, на основании ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право получать по месту своего учета бесплатную информацию от налоговых органов о действующих налогах и сборах и налоговом законодательстве, а также письменные разъяснения от финансовых органов по вопросам применения указанного законодательства. Получение такой информации и разъяснений позволяет избежать совершения налоговых правонарушений и предупредить возможные спорные ситуации с налоговыми органами. Автор отмечает особенности обращения физических лиц в Конституционный Суд РФ, указывая, что полномочия Конституционного Суда РФ в рамках разрешения дел о соответствии Конституции РФ нормативных актов не распространяются на нормативно-правовые акты о налогах представительных органов власти муниципальных образований. В процессе исследования диссертантом аргументируется вывод, что защита прав и законных интересов физических лиц-налогоплательщиков и плательщиков сборов предполагает не только отстаивание ими своих прав и законных интересов в административном порядке и в судебных органах, использование механизма самозащиты, но и четкое выполнение положений законодательства о налогах и сборах, оптимизацию налогового бремени, возлагаемого на них, в рамках действующего законодательства.

Параграф 3.3 «Защита прав и законных интересов иных налогоплательщиков субъектов на примере налоговых агентов» определяет проблематику защиты прав и законных интересов налоговых агентов. Отмечается, что особенности правового статуса налоговых агентов состоят в том, что они выполняют три основные обязанности: правильное исчисление за налогоплательщиков обязательных к уплате сумм налогов; правильное и своевременное удержание исчисленных сумм налогов; своевременное перечисление удержанных сумм

налогов в соответствующие бюджеты. Реализуя указанные обязанности, налоговые агенты выполняют важную функцию по формированию доходов российской бюджетной системы. И, конечно же, необходимость четкого исполнения налоговыми агентами своих обязанностей обуславливает и необходимость соблюдения и защиты их прав и законных интересов со стороны государства и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения. Автор заостряет внимание на том, что вопрос о правовой природе налоговых агентов является дискуссионным. Двойственность правового статуса налоговых агентов состоит в следующем: по отношению к налогоплательщикам налоговые агенты являются представителями фискальных органов, не обладающих властными полномочиями, а по отношению к налоговым органам налоговые агенты выступают в качестве обязанных лиц, обладающих статусом, аналогичным статусу самих налогоплательщиков. Таким образом, налоговые агенты занимают особое место среди субъектов правоотношений в сфере налогообложения, поскольку призваны совершать определенные действия, как в интересах налогоплательщиков, так и в публичных интересах. Диссертантом подчеркивается, что для признания организации или физического лица налоговым агентом недостаточно указать на то, что они исчисляют, удерживают и перечисляют налоги в бюджеты, также следует указывать на экономические связи между этими лицами и налогоплательщиками. Защита прав и законных интересов налоговых агентов реализуется в соответствии со статьей 22 НК РФ и состоит в том, что налоговым агентам гарантируется административная и судебная защита. Возникновение потребности в налоговых агентах вызвано государственной необходимостью осуществлять постоянный контроль за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков. Между тем, не всегда налоговые агенты реализуют возложенные на них обязанности по перечислению налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации, что, тем не менее, не всегда связано с нарушениями с их стороны, а может быть вызвано пробелами налогового законодательства, и, в свою очередь, предопределяет необходимость защиты ими своих прав и законных интересов. Выделяются две ситуации неперечисления сумм налогов в бюджетную систему налоговыми агентами. Во-первых, налоговым агентом исчислены и удержаны с налогоплательщика суммы налогов, но не перечислены в бюджет. И здесь присутствует состав правонарушения со стороны налогового агента. Во-вторых, налоговым агентом не удержаны с налогоплательщика и не перечислены суммы налогов в бюджет. В данном случае ситуация неоднозначна, поскольку неударжанная с налогоплательщика сумма налога подлежит взысканию в бюджет с налогового агента за счет его денежных средств. В такой ситуации, в целях соблюдения прав и законных

интересов налоговых агентов, в НК РФ следует закрепить порядок обратного требования налогового агента к налогоплательщику о возмещении ему уплаченной суммы налога. Особое внимание автор уделяет проблематике самозащиты прав и законных интересов налоговых агентов, основанной на ст. 111 НК РФ. Указывается, что вопросы двойного налогообложения при выполнении налоговыми агентами своих непосредственных обязанностей также заслуживают пристального внимания. Диссертант доказывает, что соблюдение прав и законных интересов налоговых агентов при четком исполнении ими своих непосредственных обязанностей важно не только для них самих, но и для государства, поскольку через налоговых агентов осуществляется наполнение бюджетов налоговыми платежами, а также для налогоплательщиков, так как обуславливает полное и своевременное выполнение обязанности по уплате налогов.

Раздел третий «Принципы защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения и их реализация» связан с рассмотрением вопросов формирования и развития принципов защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, их характеристикой и практикой применения.

В главе четвертой «Формирование и генезис принципов защиты прав и законных интересов публичных образований и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения» исследуются принципы права применительно к области защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, выделяется их сущность и содержание, анализируется история развития принципов защиты.

Параграф 4.1 «Принципы права: понятие и сущность применительно к области защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения» раскрывает понятие и сущность принципов права относительно области защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в указанной сфере. Подчеркивается, что определение понятия принципа права является одной из актуальных проблем современной юридической науки. Проведенный в диссертации анализ позволил выявить, что имеют место примеры, когда при наличии общеправового или иного правового принципа действует противоречащее ему законодательство. В этой связи исследуются понятия «реальность» и «фиктивность» принципов права. В ходе диссертационного исследования установлено, что, несмотря на достаточно длительное действие НК РФ, в нем закреплена лишь часть принципов, на которых базируется налогообложение. Помимо указанных в НК РФ основных начал законодательства о налогах и сборах к основам также целесообразно отнести и положения ряда иных статей данного кодифицированного акта, что

связано с их содержанием и значением для правовой регламентации отношений в сфере налогообложения. Например, в ст. 7 НК РФ закрепляется приоритет международных договоров в сфере налогообложения перед национальным законодательством о налогах и сборах. На основании эмпирических данных автор приходит к выводу, что такие принципы, в первую очередь, стоят на защите прав и законных интересов налогообязанных субъектов, хотя практика их реализации не всегда однозначно свидетельствует об этом. В целом, диссертант предлагает понимать под принципами права, находящимися в основе защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, объективно обусловленные и, как правило, закрепленные в нормах налогового законодательства отправные начала, выражающие сущность института защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, и в связи с этим ориентирующие законодательную и правоприменительную деятельность органов власти и судебных органов в указанной области.

Параграф 4.2 «История развития принципов защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения» связан с историей принципов защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения. На основе сравнительно-исторического анализа подчеркивается, что зарождение основополагающих начал защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения началось еще в древние времена, когда формировалась государственность и признаки, ее характеризующие, в частности, обязательные платежи, взимаемые в казну. В налоговой политике Российского государства, вплоть до XVIII века, преобладали фискальные мотивы. Государство не брало во внимание платежеспособность отдельных категорий населения, оставляя разброс налогового бремени на усмотрение общины. Взимание налогов зачастую было сопряжено с насилием вплоть до применения военной силы, на что податное население реагировало бегством, восстаниями, укрывательством от налогов. И, конечно же, социально-экономическая обстановка в стране в связи с такой системой налогообложения была достаточно напряженной. Тем не менее, отмечается, что государством предпринимались отдельные меры по упорядочению и оптимизации налогообложения населения. В XVIII веке начинают формироваться представления прогрессивных русских ученых и экономистов о целях и основаниях взимания налогов. Так, видный государственный деятель В.Н. Татищев в 1745 году писал, что в фискальной политике государства следует учитывать экономическое положение налогоплательщиков, а также полный перевод налогов в денежный эквивалент, что обусловит развитие ремесел в стране при необходимости оплаты денежного

оброка. Диссертантом аргументируется, что на всем протяжении существования Российского государства формирование и развитие принципов защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения строилось разноаспектно. До XVIII века данные принципы отражали, прежде всего, налоговые права и интересы государства и являлись основой их защиты, но постепенно стали выражать и налоговые права и интересы налогоплательщиков, формируя основания их защиты. Разрозненные принципы защиты в итоге сформировались в систему, в том числе, законодательно закреплённых принципов, позволяющих поддерживать относительный баланс налоговых прав и законных интересов государства и его территориальных образований, с одной стороны, и налогоплательщиков, с другой.

В параграфе 4.3 «Современные принципы защиты прав и законных интересов публичных образований и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения» анализируется содержательная часть принципов защиты прав и законных интересов, как публичных образований, так и налогоплательщиков. Выделение таких принципов обусловлено тем, что в сфере налогообложения государство и муниципальные образования, а также налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты являются субъектами имущественных денежных отношений, порождающих взаимные права и обязанности. Нарушение каждой из сторон своих непосредственных налоговых обязанностей по отношению к другой стороне вызывает денежные потери последней. В частности, невыполнение налогоплательщиком своей обязанности своевременной и полной уплаты налогов и сборов влечёт недополучение бюджетами публичных образований части налоговых доходов и вызывает необходимость восстановления имущественных прав государства и муниципальных образований. Принципы защиты основаны на положениях ряда статей Конституции РФ, в частности: ст. 57, закрепляющей обязанность уплаты законно установленных налогов и сборов; ч. 1 ст. 8, гарантирующей единство экономического пространства и свободы экономической деятельности; ч. 3 ст. 55, предоставляющей возможность ограничения прав и свобод человека и гражданина только в форме федерального закона и некоторых других. Доказывается, что гарантированность судебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков должна занимать ведущее место среди принципов защиты. Однако не стоит пренебрегать и принципом досудебного урегулирования налоговых споров, что закреплено в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов, одобренных Правительством РФ 20 мая 2010 года. Автор отмечает, что принципы защиты прав и законных интересов публичных образований и налогоплательщиков могут конфликтовать друг с другом.

И на практике, как правило, приоритетными становятся принципы, которые наиболее значимы, в первую очередь, для публичных субъектов. Так, принцип полного возмещения налоговых убытков, причиненных государству, в рамках праввосстановительной ответственности, доминирует над принципом ответственности за совершение налогообязанными субъектами только виновных правонарушений. Применительно к вопросу о взаимообусловленности принципов защиты прав и законных интересов публичных образований, с одной стороны, и налогообязанных субъектов, с другой, диссертант исходит из того, что государство, прежде всего, стоит на страже интересов всего населения в пределах его территории, и поэтому приоритет защиты прав и законных интересов публичных образований, безусловно, обоснован, что проявляется и в содержании принципов, лежащих в основе такой защиты, хотя не исключает взаимосвязанности с защитой прав и законных интересов налогообязанных субъектов. Диссертант выстраивает вывод о необходимости гармонизировать отношения в области налогообложения, во-первых, между публичными образованиями разных территориальных уровней, во-вторых, между публичными образованиями и налогообязанными субъектами, что должно находить отражение и в принципах. В первом случае, это возможно, в частности, за счет оптимального перераспределения налогов и сборов между территориями, правового совершенствования процесса налогового администрирования, а во втором случае, – оптимизации налогового бремени налогообязанных субъектов, стабилизации законодательства о налогах и сборах и т.д. Но любом случае, государство должно проводить такую налогово-правовую политику, в соответствии с принципами защиты собственных публичных прав и законных интересов, которая позволила бы создать эффективную, справедливую и экономически обоснованную налоговую систему, отвечающую и интересам налогообязанных субъектов, с установленной при этом возможностью защиты ими своих прав и законных интересов.

В главе пятой «Исходные принципы защиты прав и законных интересов публичных образований и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения» дается характеристика принципов защиты субъектов правоотношений в сфере налогообложения.

В параграфе 5.1 «Конституционно-правовые принципы защиты прав и законных интересов публичных образований и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения» рассматриваются принципы защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, вытекающие из Конституции РФ. Согласно ст. 72 Основного закона к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов отнесены

вопросы защиты прав и свобод человека и гражданина, обеспечения законности (п. «б») и установления общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации (п. «и»). Это отражает значимость отношений в данных областях для Российского государства. В Конституции РФ одной из составляющих основ защиты прав физических лиц является ст. 2, в соответствии с которой человек и его права являются высшей ценностью, а защита таких прав - обязанностью государства. На основании ст. 18 права и свободы человека и гражданина определяют смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления, судебных органов. Такая гарантия обеспечивает право налогоплательщика обратиться в суд за защитой своих нарушенных прав и законных интересов в сфере налогообложения. Данные положения конкретизированы в ст.ст. 138, 142 НК РФ. Однако в соответствии с частью 3 ст. 17 Конституции РФ осуществление таких прав не должно нарушать права других лиц. В продолжение ч. 1 ст. 17 Конституции РФ определяет, что в Российской Федерации признаются и гарантируются права и свободы человека и гражданина согласно общепризнанным принципам и нормам международного права. Важно, что в указанных нормах речь идет не только о гарантиях для физических лиц, но и для хозяйствующих субъектов. Подчеркивается, что соблюдение гарантии судебной защиты налогоплательщиков в сфере налогообложения невозможно без реализации принципа законности. Например, в соответствии со ст. 60 Конституции Республики Беларусь «каждому гарантируется защита его прав и свобод компетентным, независимым и беспристрастным судом в определенные законом сроки». В этой связи ст. 57 Конституции РФ приобретает должный смысл: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют». Следует учитывать, что понятие «ограничение прав и свобод» в Конституции РФ имеет разное содержание. В частности, ч. 3 ст. 55 закрепляет, что «права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства». При этом в ч. 1 ст. 56 Конституции РФ установлено, что «в условиях чрезвычайного положения для обеспечения безопасности граждан и защиты конституционного строя в соответствии с федеральным конституционным законом могут устанавливаться отдельные ограничения прав и свобод с указанием пределов и срока их действия». Такие формулировки порождают двусмысленность их применения, так как нет указания на четкие

конституционные пределы таких ограничений. Предупреждая такую угрозу, Конституционный Суд РФ в ряде своих решений выстраивает концепцию конституционно-правовой защиты, используя принцип поддержания баланса публичных и частных интересов. По мнению Конституционного Суда РФ законодательное ограничение сферы экономической свободы не должно быть чрезмерным. Таким образом, только правоприменительная деятельность данного судебного органа дает возможность выработать наиболее обоснованные ограничения прав налогоплательщиков. Гарантией защиты частных интересов налогоплательщиков выступает и принцип законодательного оформления налоговых отношений, определяемый Конституцией РФ, что закреплено в ст. 2 Налогового кодекса РФ. По мнению специалистов даже фрагментарный обзор конституционных институтов позволяет говорить о конституционной обусловленности действующих способов защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Что касается публичных образований, их роль в сфере налогообложения, исходя из закрепления в Конституции РФ их компетенции и предметов ведения, достаточно велика. Права и законные интересы Российской Федерации, ее субъектов и муниципальных образований в сфере налогообложения обусловлены обязанностью налогоплательщиков и иных налогоплательщиков уплачивать законно установленные налоги и сборы (Ст. 57), а также ст.ст. 71, 72, 73 и 132. Так, в ведении Российской Федерации находятся федеральные налоги и сборы. В совместном ведении Российской Федерации и субъектов Российской Федерации находится установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации. Органы местного самоуправления самостоятельно устанавливают местные налоги и сборы. Таким образом, Конституция РФ содержит ряд значимых, взаимосвязанных принципов для обеспечения защиты прав и законных интересов публичных образований и налогоплательщиков в сфере налогообложения. На основании проведенного исследования автор определяет конституционно-правовые принципы защиты.

В параграфе 5.2 «Международно-правовые принципы защиты прав и законных интересов публичных образований и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения» исследуются международно-правовые принципы защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения. В настоящее время имплементация норм международного права в российскую правовую систему осуществляется во всех отраслях права. В результате ратификации Российской Федерацией основных международных конвенций по защите прав человека их принципы и нормы стали составной частью российского национального законодательства.

При этом международные договоры выступают важнейшим источником отраслевого, подотраслевого и институционального права любого государства. Это же в полной мере относится и к российскому налоговому праву. В ст. 7 НК РФ закреплён приоритет международных договоров по отношению к национальному законодательству. При этом, «обладая императивным характером, ст. 7 НК РФ применяется независимо от положений конкретных договоров и соглашений индивидуально-правового характера». Отмечается, что Российская Федерация является участником большого числа международных договоров в сфере налогообложения. Например, между нею и иными государствами к настоящему времени, как свидетельствует статистика, заключено более 70 международных договоров об избежании двойного налогообложения. Автор обращает внимание на то, что роль международных договоров, в первую очередь, определяется принципами, в них закрепляемыми, также касающимися вопросов защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, имеющими определяющее значение для национальных законодательств государств, присоединившихся к указанным договорам. Это обуславливает и направленность принципов, закрепляемых в международных договорах и переносимых в российское законодательство. Особое значение среди международных договоров придается международным соглашениям об избежании двойного налогообложения, которые подлежат непосредственному применению на территории Российской Федерации всеми субъектами права, в том числе налоговыми и судебными органами, в силу принципа «автоматической интеграции» в российскую правовую систему и принципа «самоисполнимости» положений международного договора. В международных налоговых договорах наряду с положениями о принципах взимания косвенных налогов, об избежании двойного налогообложения и т.д. также закрепляются нормы-принципы о льготах. Большинство стран в своих налоговых системах сочетают принципы резидентства (т.е. обложение налогом лиц, имеющих в этих странах постоянное местопребывание, по их доходам, в том числе, полученным за рубежом) и территориальности (т.е. взимание налогов с доходов, полученных только на территории данных стран, вне зависимости от постоянного местопребывания лиц, получающих доходы), что обеспечивает защиту их налоговых прав и законных интересов во взаимоотношениях с другими государствами. В работе отмечено, что в международных договорах об избежании двойного налогообложения обязательно содержатся принципы, касающиеся сотрудничества между налоговыми органами договаривающихся государств. Вопросы административной помощи в целях взимания налогов рассматриваются в Конвенции по взаимному административному содействию в налоговых

вопросах - многосторонней конвенции, открытой для подписания с 25 января 1988 года. Международные договоры также определяют принципиальную возможность применения в Российской Федерации решений иностранных судов, что, в частности, закреплено в ст. 409 ГПК РФ и ст. 241 АПК РФ и обусловлено положениями ч. 3 ст. 6 Федерального конституционного закона от 31 декабря 1996 года № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» (с изм. и доп. на 6 декабря 2011 г., № 4-ФКЗ), на основании которых «обязательность на территории РФ постановлений судов иностранных государств, международных судов и арбитражей определяется международными договорами Российской Федерации». По результатам анализа международных договоров в сфере налогообложения диссертант аргументирует систематизацию принципов защиты прав и законных интересов публичных образований и иных участников правоотношений в сфере налогообложения, закрепленных в названных договорах, в зависимости от видовой их направленности, что позволило выделить следующие группы принципов: интеграционные принципы в экономической деятельности; принципы унификации налогового законодательства; принципы проведения единой налоговой политики; принципы взимания косвенных налогов во взаимной торговле; принципы об избежании двойного налогообложения; принципы о предотвращении уклонения от уплаты налогов; принципы недопущения налоговой дискриминации; принципы обмена информацией в сфере налогообложения между уполномоченными органами; принципы взаимодействия между налоговыми органами различных государств; принципы о правовом положении дипломатических, консульских и иных представительств, пользующихся налоговым иммунитетом и др. Указанные принципы при их применении в национальном законодательстве обеспечивают эффективность применения внутригосударственных норм и приближение российского права, регламентирующего отношения в данной области, к общемировым стандартам. В связи с этим предлагается определение понятия международно-правовых принципов защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, выносимое на защиту.

Глава шестая «Практика реализации принципов защиты прав и законных интересов публичных образований и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения» посвящена правоприменительной практике по вопросам защиты, осуществляемой Конституционным Судом РФ, иными российскими высшими судебными органами и Европейским Судом по правам человека.

Параграф 6.1 «Особенности применения Конституционным Судом РФ принципов защиты прав и законных интересов публичных образований и

иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения» направлен на исследование практики определения и применения принципов защиты Конституционным Судом РФ. Согласно ст. 125 Конституции РФ проверка конституционности нормативных актов и лишение их юридической силы в случае противоречия ей осуществляются в порядке конституционного судопроизводства. В своих решениях Конституционный Суд РФ толкует законодательство, раскрывая содержание правовых норм. Таким образом, в реализации конституционных положений о защите прав и законных интересов субъектов правовых отношений в сфере налогообложения Конституционному Суду РФ принадлежит важнейшая роль, поскольку он в своих решениях высказывает принципиальные позиции, формирует принципы, определяющие законодательную и правоприменительную деятельность органов государственной власти и местного самоуправления и иных судебных органов. Автор на основании правового анализа решений Конституционного Суда РФ, связанных со ст. 57 Конституции РФ, делает вывод, что данный судебный орган неоднократно выдвигал проблему соотношения публичных интересов государства и частных интересов налогоплательщиков. Например, в Постановлении от 14 июля 2005 года № 9-П закреплено, что поскольку взимание налоговых платежей необходимо для покрытия публичных расходов и связано с вторжением государства в право частной собственности, имущественные права, свободу предпринимательской деятельности, то есть в сферу основных прав и свобод, поэтому регулирование налоговых отношений должно осуществляться так, чтобы не создавались условия для нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков и иных налогоплательщиков. Указывается, что именно обязательность положений, закрепляемых в решениях Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения, определяет их влияние на законотворческий процесс и правоприменительную практику арбитражных судов, судов общей юрисдикции и налоговых органов. Тем не менее, автором отмечается, что изучение отдельных решений Конституционного Суда РФ показывает, что не всегда он берет на себя функции по устранению правовых пробелов при разрешении конкретных дел и формулированию принципиальных положений. Пример этому - Постановление от 22 марта 2007 года № 4-П «По делу о проверке конституционности положения части первой статьи 15 Федерального закона «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2002 год» в связи с жалобой гражданки Т.А. Баныкиной», в котором Конституционный Суд РФ сформулировал принцип справедливости, основанный на законодательном регулировании налогообложения на критериях отграничения невысоких и средних доходов населения от доходов высоких и сверхвысоких, как наиболее

значимый. Между тем по налогу на доходы физических лиц ст. 224 НК РФ в качестве основной устанавливает единую ставку в размере 13% независимо от объема полученного физическим лицом дохода, хотя ранее существовала прогрессивная шкала налогообложения. И Конституционный Суд РФ в своем определении мог затронуть данный вопрос и выработать свое отношение, свою позицию по указанной проблематике, поскольку налицо прямое нарушение принципа справедливости, выдвигаемого им же, а, значит и нарушение прав и законных интересов налогообязанных субъектов. Однако подобная принципиальная позиция Конституционного Суда РФ в отношении порядка обложения физических лиц налогом на доходы отсутствует, что свидетельствует о неоднозначной роли Конституционного Суда РФ при формулировании и применении принципов защиты прав и законных интересов публичных образований и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения. Диссертант аргументирует, что Конституционным Судом РФ за его многолетнюю практику были сформулированы и нашли применение многочисленные принципы защиты, в связи с чем предлагает систематизировать их на: принципы защиты прав и законных интересов в сфере налогообложения публичных образований в целом; принципы защиты прав и законных интересов в сфере налогообложения Российской Федерации; принципы защиты прав и законных интересов в сфере налогообложения субъектов Российской Федерации; принципы защиты прав и законных интересов в сфере налогообложения муниципальных образований; принципы защиты прав и законных интересов в сфере налогообложения налогообязанных субъектов.

В параграфе 6.2 «Использование принципов защиты прав и законных интересов публичных образований и других субъектов правоотношений в сфере налогообложения иными российскими высшими судебными органами»

выявлены особенности применения принципов защиты Высшим Арбитражным Судом РФ и Верховным Судом РФ. В соответствии со ст.ст. 126, 127 Конституции РФ данным судебным органам предоставлено право давать разъяснения нижестоящим судам общей юрисдикции и арбитражным судам по вопросам судебной практики. Указанные статьи определяют в общем виде компетенцию судов. При этом согласно ст. 27 АПК РФ арбитражным судам подведомственны, прежде всего, дела по экономическим спорам, возникающим из гражданских, административных и иных правоотношений между юридическими лицами, а также индивидуальными предпринимателями. Таким образом, при определении подведомственности дела, к компетенции какого суда оно относится, необходимо исходить из двух критериев: субъектного состава участников и характера спорных правоотношений. Реализация

налогообязанными субъектами права на судебную защиту реализуется, в основном, в арбитражных судах. Тем не менее, применительно к судам общей юрисдикции, они на основании ст. 22 ГПК РФ рассматривают и разрешают дела: с участием граждан, организаций, органов государственной власти, органов местного самоуправления о защите нарушенных или оспариваемых прав, свобод и законных интересов, по спорам, возникающим из гражданских и иных правоотношений; возникающие из публичных правоотношений; о признании и приведении в исполнение решений иностранных судов и иностранных арбитражных решений и ряд других. Диссертант отмечает, что российским судам довольно часто приходится сталкиваться с необходимостью применения положений международных договоров и решений Европейского Суда по правам человека. Это подтверждается практикой Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ. Такая ситуация обуславливает и формирование определенной позиции высших российских судебных инстанций в форме постановлений, по сути обязательной для нижестоящих судов, поскольку существует необходимость восполнения недостатков налогового законодательства, связанная с наличием пробелов в правовой регламентации отношений в сфере налогообложения, включая область защиты прав и законных интересов субъектов данных отношений. Автор выявляет, что наряду с постановлениями большое значение имеют информационные письма высших судебных инстанций, носящие рекомендательный характер, не обязательные для применения нижестоящими судебными органами, но содержащие толкование норм права, включая налоговое право, и обобщающие судебную практику за определенный период. Анализ решений российских высших судебных инстанций показывает, что их деятельность базируется, прежде всего, на позициях Европейского Суда по правам человека, что, например, послужило основанием для формулирования ВАС РФ отдельных принципиальных положений к применению российскими арбитражными судами. К ним отнесены, в частности, следующие: частные лица имеют право беспрепятственно пользоваться своей собственностью, при этом государство в целях защиты публичного порядка, включая сферу налогообложения, должно контролировать условия использования собственности, не допуская нарушения имущественных прав частных лиц; необходимость соблюдения баланса публичного и частного интереса при разрешении имущественных споров, при этом государство может в исключительных случаях ограничивать частные имущественные права во имя поддержания публичного общественного порядка, но не в рамках фискального характера и т.д. В диссертации подчеркивается, что, несмотря на ориентацию российских высших судебных органов на практику Европейского Суда по правам человека и формулируемые им принципы,

существующая судебная практика свидетельствует также о том, что привязка налоговых споров строится, в первую очередь, с учетом налоговых интересов государства. Тем не менее, автор обосновывает вывод, что правоприменительная практика судов в Российской Федерации в целом стремится соответствовать принципам, реализуемым Европейским Судом по правам человека согласно Конвенции о защите прав человека и основных свобод, что свидетельствует о применении российскими судами как принципов защиты прав и законных интересов публичных образований, так и принципов защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

В параграфе 6.3 «Реализация принципов защиты прав и законных интересов публичных образований и иных субъектов правоотношений в сфере налогообложения в решениях Европейского Суда по правам человека» исследованы вопросы применения Европейским Судом по правам человека принципов, заложенных в Конвенции о защите прав человека и основных свобод. Согласно п. 3 ст. 46 Конституции РФ «каждый вправе в соответствии с международными договорами Российской Федерации обращаться в межгосударственные органы по защите прав и свобод человека, если исчерпаны все имеющиеся внутригосударственные средства правовой защиты». Одним из таких межгосударственных органов является Европейский Суд по правам человека. Российская Федерация также подпадает под юрисдикцию данного судебного органа, присоединившись к Конвенции с 5 мая 1998 года. При этом подчеркивается, что Российское государство не вправе ссылаться на свой суверенитет при нарушениях прав налогоплательщиков физических лиц. В диссертации указывается, что Конвенция закрепляет принципиальные положения, имеющие приоритетное значение в правоприменительной деятельности Европейского Суда по правам человека. Так, Конвенция закрепляет положение, на основании которого каждый в случае спора о его правах и обязанностях имеет право на справедливое и публичное разбирательство дела в разумный срок независимым и беспристрастным судом (п. 1 ст. 6). В продолжение этого ст. 13 указанного документа определяет, что каждый, чьи права и свободы нарушены, имеет право на правовую защиту в государственном органе, даже если это нарушение было совершено должностными лицами. В процессе исследования выявлено, что в основе деятельности данного судебного органа находится принцип субсидиарности, предполагающий обязанность потерпевших первоначально обратиться к внутригосударственным средствам правовой защиты, а также обязанность государств предоставить им эффективные средства правовой защиты. Правовой анализ положений Конвенции позволил обосновать ряд оснований, указывающих на правомерность вмешательства со стороны государства в

деятельность налогоплательщиков: национальная безопасность, территориальная целостность, общественный порядок. Изучение практики Европейского Суда по правам человека показывает, что в соответствии со ст. 10 Конвенции принципиальным для него является необходимость разумной пропорциональности правомерной цели запрета и средств, использованных для ее достижения. Особенно важным он считает защиту беспристрастности правосудия. На основании исследования диссертант делает ряд выводов: правоприменительная практика отдельных стран в сфере налогообложения подпадает под контроль Европейского Суда по правам человека; данный судебный орган, являясь межгосударственным органом защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения, в своей деятельности использует принципы, закрепленные в Конвенции о защите прав человека и основных свобод, и на их основании разрешает налоговые споры по существу, создавая правовые прецеденты, обязательные для исполнения, как публичными образованиями, так и налогоплательщиками различных государств. Автор обращает внимание на то, что признание Европейским судом по правам человека нарушений Конвенции налагает на государство-ответчика четкие и определенные обязательства: государство должно прекратить нарушение и устранить его последствия с целью восстановления, насколько это возможно, ситуации, существовавшей до нарушения; государство должно принять действенные меры для предотвращения новых нарушений Конвенции. При этом государства свободны в выборе средств, которые ими будут использоваться для выполнения таких обязательств, но в рамках выводов, изложенных в решениях Европейского Суда по правам человека.

В заключении диссертации подводятся итоги и делаются выводы по важнейшим вопросам защиты прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения.

В приложении содержится разработанная автором концепция правового регулирования защиты прав и законных интересов публичных образований и налогоплательщиков в указанной сфере в Российской Федерации, которая может быть применена в качестве теоретической основы для дальнейших научных разработок в области налогообложения.

**ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ
СЛЕДУЮЩИЕ РАБОТЫ:**

Монографии, учебники, учебные пособия

1. Финансовое право: учебно-методическое пособие / сост. Н.И. Химичева, Ю.А. Крохина, В.В. Попов, Д.А. Смирнов; под ред. Н.И. Химичевой. Москва: Современный гуманитарный университет, 1998 (10 п. л.).
2. *Химичева Н.И., Попов В.В., Смирнов Д.А.* Особенности налогообложения физических лиц в Российской Федерации: справочное пособие. Саратов: Изд-во Саратовской государственной академии права, 1998 (0,9 п. л.).
3. Правовые основы финансового контроля в Российской Федерации: учебно-методическое пособие / сост. Е.В. Покачалова, В.В. Попов, Е.Н. Пастушенко, Д.А. Смирнов; под ред. Н.И. Химичевой. Саратов: Изд-во Саратовской государственной академии права, 1999. (13,34 п.л.).
4. Государственная власть и местное самоуправление в Российской Федерации: учебное пособие. Ч. 2: Правовой статус органов местного самоуправления и правовое регулирование их деятельности в бюджетной и налоговой сфере / под общ. ред. В.И. Новоселова, Л.А. Лукашова. Саратов: Изд-во ПАГС, 2000 (автор § 3 «Виды и особенности взимания местных налогов» главы 2 раздела II – В.В. Попов) (15,86 п.л./0,96 п.л.).
5. *Химичева Н.И., Крохина Ю.А., Попов В.В., Смирнов Д.А.* Финансовое право: Федеральный и региональный аспекты: комплекс учебно-методических пособий / под ред. Н.И. Химичевой. Москва: Статут, 2001 (40 п.л.).
6. Финансовое и налоговое право Российской Федерации: учебно-методическое пособие / под ред. Е.В. Покачалова. Саратов: Изд-во Саратовской государственной академии права, 2002 (автор разделов VI, VIII – В.В. Попов) (5,38 п.л./0,4 п.л.).
7. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Юристъ, 2003 (автор § 2, 3 главы 10, § 3 главы 15, § 1 главы 16 – В.В. Попов) (46 п.л./2 п.л.).
8. Научно-практический комментарий к Федеральному закону от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» / Под ред. В.В. Володина. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2005 (автор главы 8 ст.ст. 49-51 – В.В. Попов) (27,58 /0,6 п.л.).
9. Краткий юридический словарь / А.В. Малько [и др.]; отв. ред. А.В. Малько. Москва: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007 (автор темы 8 «Финансовое право» - В.В. Попов) (15,5 п.л./1 п.л.).
10. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. Москва: Норма, 2008 (автор § 2, 3 главы 10, § 4, 5 главы 15 – В.В. Попов)

(46,46 п.л./2 п.л.).

11. *Беликов Е.Г., Бит-Шабо И.В., Попов В.В. и др.* Финансовое и налоговое право: практикум / отв. ред. Н.И. Химичева. Москва: Норма, 2008. (12,6 п.л.).

12. Большой юридический словарь / под ред. А.В. Малько. Москва: Проспект, 2009 (авторы темы 8 «Финансовое право» - В.В. Попов, Д.А. Смирнов) (44 п.л./2,9 п.л.).

13. Правовая политика в сфере публичного права: проблемы и пути решения: монография / под ред. М.П. Петрова, Р.В. Пузикова; Рос. акад. наук [и др.]. Тамбов: Издательский дом ТГУ им. Г.Р. Державина, 2010 (автор главы 12 «Актуальные проблемы защиты прав и законных интересов субъектов налоговых правоотношений» раздела II – В.В. Попов) (35,46 п.л./1 п.л.).

14. Правовая политика: словарь и проект концепции / под ред. А.В. Малько; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2010 (автор темы «Налогово-правовая политика» - В.В. Попов) (16,04 п.л./0,3 п.л.).

15. *Попов В.В.* Защита прав субъектов налоговых правоотношений: вопросы теории и практики: монография. Москва: ООО Издательство «Юрлитинформ», 2011 (8,7 п.л.)

16. *Попов В.В.* Принципы защиты прав и законных интересов субъектов отношений в сфере налогообложения: монография / под ред. докт. юрид. наук, проф. Н.И. Химичевой. Москва: ООО Издательство «Юрлитинформ», 2012 (8,7 п.л.).

17. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2012 (автор § 2, 3 главы 10, § 4, 5 главы 15 – В.В. Попов) (49 п.л./2,1 п.л.).

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, перечень которых утвержден ВАК

18. *Попов В.В.* Вопросы налогообложения банков как участников рынка ценных бумаг // Банковское право. 1998. № 1 (0,5 п.л.).

19. *Попов В.В.* Особенности налогообложения банков // Вестник СГАП. Саратов: Изд-во Саратовской государственной академии права, 1998. № 2 (13) (0,5 п. л.).

20. *Попов В.В.* О концепции построения юридического образования // Юридическое образование и наука. Москва: Юрист, 1998. № 1 (0,2 п.л.).

21. *Попов В.В.* Особенности основных налогов, взимаемых с банков // Вестник СГАП. 1999. № 2 (17) (0,25 п.л.).

22. *Попов В.В.* Участие банков в налоговой деятельности российского государства (исторический аспект) // Вестник СГАП. Саратов: Изд-во

Саратовской государственной академии права, 2001. № 2 (25) (0,3 п.л.).

23. *Попов В.В.* Проблемы обложения налогом с продаж // Вестник СГАП. Саратов: Изд-во Саратовской государственной академии права, 2003. № 2 (35) (0,25 п.л.).

24. *Попов В.В.* Финансовое право: федеральный и региональный аспекты (по итогам «круглого стола», посвященного 75-летию академика Н.И. Химичевой) // Журнал российского права. М.: Норма, 2004. № 8 (0,05 п.л.).

25. *Попов В.В.* Актуальные проблемы применения специальных налоговых режимов // Правоведение. СПб.: Изд-во Юридического факультета СПбГУ, 2007. № 5 (274) (0,1 п.л.).

26. *Попов В.В., Тришина Е.Г.* Особенности реализации налогоплательщиками права на защиту // Вестник СГАП. Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2008. № 6 (64) (0,3 п.л.).

27. *Попов В.В.* Налоговые полномочия органов государственной власти субъектов Российской Федерации // Вестник СГАП. Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2010. № 1 (71) (0,3 п.л.).

28. *Попов В.В., Тришина Е.Г.* Правовые аспекты защиты прав организаций-налогоплательщиков // Правовая политика и правовая жизнь. Саратов; М.: Саратовский филиал государственного учреждения Институт государства и права Российской академии наук, 2010. № 3 (40) (0,3 п.л.).

29. *Попов В.В.* Вопросы реализации прав муниципальных образований в сфере налогообложения // Вестник СГАП. Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2010. № 5 (75) (0,3 п.л.).

30. *Попов В.В.* Защита прав налогоплательщика в рамках конституционного судопроизводства // Материалы V Международной научно-практической конференции «Перспективы взаимодействия национальных правовых систем в условиях глобализации и регионализации», 16-17 октября 2010 года, Туапсе // Финансовое право. Москва: Юрист, 2011. № 10 (0,25 п.л.).

31. *Попов В.В.* Актуальные вопросы защиты прав налоговых агентов в области налогообложения // Современное право. Москва: Новый индекс, 2011. № 4 (0,5 п.л.).

32. *Попов В.В.* Отдельные аспекты защиты прав и интересов физических лиц-налогоплательщиков // Современное право. Москва: Новый индекс, 2011. № 5 (0,5 п.л.).

33. *Попов В.В.* Правовой статус налоговых агентов // Правовая политика и правовая жизнь. Саратов; М.: Саратовский филиал государственного учреждения Институт государства и права Российской академии наук, 2011. № 2 (43) (0,33 п.л.).

34. *Попов В.В.* Принципы налогового права и российское законодательство о

налогах и сборах: проблемы реализации // Вестник СГАП. Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. № 5 (81) (0,4 п.л.).

35. *Попов В.В.* Принципы защиты прав и законных интересов публичных образований и иных участников отношений в сфере налогообложения в решениях Конституционного Суда Российской Федерации // *Налоги*. Москва: Юрист, 2011. № 5 (0,3 п.л.).

36. *Попов В.В.* К вопросу о презумпции невиновности налогоплательщиков и их обязанности по уплате налогов и сборов // *Налоги*. Москва: Юрист, 2011. № 6 (0,25 п.л.).

*Работы, опубликованные в сборниках по материалам международных
и всероссийских конференций*

37. *Попов В.В.* Особенности налогообложения доходов на фондовом рынке // *Права человека в России и Европейская конвенция о защите прав человека и основных свобод: материалы международной научно-практической конференции (29-30 октября 1996 г.)*. Саратов: Изд-во Саратовской государственной академии права, 1997. Ч. 2 (0,3 п.л.).

38. *Попов В.В.* Соотношение законодательства Российской Федерации и субъектов Федерации о налогообложении банков // *Законотворческая деятельности субъектов Российской Федерации: Материалы конференции / Под ред. д-ра юрид. наук, профессора В.И. Новоселова*. Саратов: Изд-во Саратовской государственной академии права, 1998 (0,4 п.л.).

39. *Попов В.В.* Финансово-правовое регулирование налоговой деятельности субъектов Российской Федерации // *Финансовый механизм и его правовое регулирование: Материалы международной научно-практической конференции (24 – 25 апреля 2003 г.) Часть II / Под ред. Е.В. Покачаловой и О.Ю. Бакаевой*. Саратов: Изд. Центр СГСЭУ, 2003 (0,25 п.л.).

40. *Попов В.В., Тришина Е.Г.* Проблематика правового регулирования института защиты прав налогоплательщиков // *Реализация финансовой, банковской и таможенной политики: современные проблемы экономики и права: сборник научных трудов (по материалам межвузовской научно-практической конференции, Саратов, 18 апреля 2008 г.) / Под ред. Е.В. Покачаловой и О.Ю. Бакаевой; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права»*. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2008 (0,3 п.л.).

41. *Попов В.В.* Особенности реализации законных интересов субъектов налоговых правоотношений // *Социально-экономические и правовые проблемы инновационного развития России: Материалы Международной научно-практической конференции (Саратов, 4 февраля 2009 г.) / Под общей редакцией*

А.В. Трофименко / Саратовский государственный социально-экономический университет. Саратов: Изд-во СГСЭУ, 2009 (0,2 п.л.).

42. *Попов В.В.* Проблемные аспекты в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2007 года: по материалам V Междунар. науч.-практ. конф 11-12 апреля 2008 г., Москва: сборник / [сост. М.И. Завязочникова]; под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Волтерс Клувер, 2009 (0,25 п.л.).

43. *Попов В.В., Тришина Е.Г.* Принцип справедливости в правоприменительной деятельности Конституционного Суда Российской Федерации. Юридическая наука и правоприменение: сб. науч. тр. (по материалам Первых Саратовских правовых чтений, Саратов, 5-6 июня 2008 г. / [редкол.: О.Ю. Рыбаков (отв. ред) и др.]; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009 (0,25 п.л.).

44. *Попов В.В., Тришина Е.Г.* Вопросы защиты интересов государства в сфере налогообложения (проблемы правового регулирования // Современная юридическая наука и правоприменение: сборник статей по материалам Всероссийской научно-практической конференции, проводимой в рамках Вторых Саратовских правовых чтений (Саратов, 28-29 мая 2009 г.) / [редкол.: О.С. Ростова (отв. ред.) и др.]; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009 (0,25 п.л.).

45. *Попов В.В.* Налоговые интересы Российской Федерации и проблемы их реализации в условиях экономического кризиса // Финансово-правовые и экономические проблемы в условиях мирового кризиса: Сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции 27 мая 2009 г./ Отв.ред. проф. Е.В. Покачалова; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009 (0,2 п.л.).

46. *Попов В.В., Тришина Е.Г.* Защита интересов налогоплательщиков в свете Конституции Российской Федерации // Конституция Российской Федерации и развитие современной государственности (к 15-летию Конституции Российской Федерации): сборник тезисов докладов (по материалам Международной научно-практической конференции, г. Саратов, 3-4 октября 2009 г. / [редкол.: О.С. Ростова (отв. ред.) и др.]; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009 (0,25 п.л.).

47. *Попов В.В., Тришина Е.Г.* Практические аспекты реализации права на конституционную судебную защиту физическими лицами-

налогоплательщиками // Современная юридическая наука и правоприменение (III Саратовские правовые чтения): сборник тезисов докладов (по материалам Всероссийской научно-практической конференции, г. Саратов, 3-4 июня 2010 г.) / [редкол.: О.С. Ростова (отв. ред.) и др.]; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2010 (0,3 п.л.).

48. *Попов В.В.* Принципы защиты прав участников отношений в области налогообложения // Научные труды по финансовому праву: современные проблемы предмета, метода и системы финансового права. Материалы Первой международной научно-теоретической конференции «Худяковские чтения по финансовому праву» (Алматы, 27 октября 2010 г.). Вып. 1. Алматы: ТОО «Налоговый эксперт», 2011 (0,5 п.л.).

49. *Попов В.В.* Налоговые полномочия муниципальных образований // Взаимодействие частных и публичных интересов: актуальные проблемы экономики и права: материалы международной научно-практической конференции / под общ. ред. О.Ю. Бакаевой. Саратов: Саратовский государственный социально-экономический университет, 2011 (0,2 п.л.).

50. *Попов В.В.* Право налогоплательщика на конституционную защиту / Финансовая система: экономические и правовые проблемы ее функционирования (в кризисных и посткризисных условиях) : сб. науч. тр. (по матер. Междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 2 июня 2010 г.) / [редкол.: Е.В. Покачалова, отв. ред.) и др.] ; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», - Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011 (0,25 п.л.).

51. *Попов В.В., Тришина Е.Г.* Отдельные аспекты отражения институциональных основ защиты прав субъектов налоговых правоотношений в принципах законодательства о налогах и сборах // Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения): сборник тезисов докладов (по материалам Международной научно-практической конференции, г. Саратов, 3-4 июня 2011 г.) / [редкол.: О.С. Ростова (отв. ред.) и др.]; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011 (0,25 п.л.).

52. *Попов В.В.* Соотношение принципа презумпции невиновности налогоплательщиков и конституционной обязанности по уплате налогов и сборов / Институциональные проблемы современного финансового права : сб. науч. тр. (по матер. Междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 2 июня 2011 г.) / [редкол.: Е.В. Покачалова, отв. ред.) и др.] ; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011 (0,25 п.л.).

53. *Попов В.В., Тришина Е.Г.* Практика применения принципов защиты прав и законных интересов субъектов отношений в сфере налогообложения российскими судебными органами // Право и его реализация в XXI веке : сборник тезисов докладов (по материалам международной научно-практической конференции, 29-30 сентября 2011 г.). Саратов: Изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2011 (0,25 п.л.).

Работы, опубликованные в иных издательствах

54. *Попов В.В.* О проблемах концепции построения юридического образования // Пути и формы внедрения государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по специальности «Юриспруденция». Сборник статей. Саратов: Изд-во Саратовской государственной академии права, 1998 (0,2 п. л.).

55. *Попов В.В.* Особенности применения специальных налоговых режимов для индивидуальных предпринимателей // Актуальные проблемы финансового права: Сб. науч. ст., посвящ. 75-летию доктора юридических наук, профессора, академика МАН ВШ Н.И. Химичевой / Под ред. Е.В. Покачаловой. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2003 (0,3 п.л.).

56. *Попов В.В.* Проблемы правового регулирования налогов субъектов Российской Федерации // Федеральные и региональные аспекты финансового права: «Круглый стол», посвященный 75-летию академика Н.И. Химичевой: Тезисы выступлений (2 - 3 октября 2003 года) / Под ред. Е.В. Покачаловой. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2004 (0,2 п.л.).

57. *Попов В.В.* Вопросы правоприменительной практики Конституционного Суда Российской Федерации // Актуальные проблемы современного финансового права России: сб. науч. тр., посвящ. 80-летию доктора юридических наук, профессор, академика МАН ВШ Н.И. Химичевой / под ред. Е.В. Покачаловой; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2008 (0,25 п.л.).

58. *Попов В.В., Тришина Е.Г.* Вопросы разграничения подведомственности по делам о защите прав налогоплательщиков // Арбитражное правосудие в России. Москва: Фонд «Правовая поддержка», 2008. № 6 (0,8 п.л.).

59. *Попов В.В., Тришина Е.Г.* Конституционно-правовые основы защиты прав налогоплательщиков // Право. Законодательство. Личность. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2008. № 4 (0,5 п.л.).

60. *Попов В.В., Тришина Е.Г.* Вопросы судебных решений в сфере защиты

прав налогоплательщиков // Право и современность: Сборник научно-практических статей. Вып. 4. Ч. 2. / Под ред.: Бочкова Л.И., Савинов С.В. – Саратов: СЮИ МВД России, 2009 (0,25 п.л.).

61. *Попов В.В.* Защита прав субъектов налоговых правоотношений как институт налогового права // Современное финансовое право: федеральные и региональные аспекты: Сб. науч. тр., посвящ. 80-летию доктора юридических наук, профессора, академика РАН ВШ Н.И. Химичевой / Отв.ред. проф. Е.В. Покачалова; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009 (0,25 п.л.).

62. *Попов В.В.* Основные направления реализации налогово-правовой политики в Российской Федерации // Право. Законодательство. Личность. Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2010. № 1 (8) (0,3 п.л.).

63. *Попов В.В.* Правовой статус налоговых агентов и особенности защиты их прав в налоговых правоотношениях // Актуальные проблемы современной юридической науки и практики: Межвуз. сб. науч. тр. Саратов: Изд-во Саратов.ун-та, 2010. Вып. 4 (0,5 п.л.).