

На правах рукописи

ШВЕЦ Александра Валерьевна

**НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
ЗАКОННЫХ ИНТЕРЕСОВ СУБЪЕКТОВ
НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Саратов – 2013

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия».

Научный руководитель	доктор юридических наук, профессор Покачалова Елена Вячеславовна
Официальные оппоненты:	Смирнов Дмитрий Анатольевич доктор юридических наук, доцент, ФГАОУ ВПО «Северо-Кавказский федеральный университет» , директор Института Лайченкова Наталия Николаевна кандидат юридических наук, доцент, ФГБОУ ВПО «Саратовский государственный социально- экономический университет», доцент
Ведущая организация	ФГБОУ ВПО « Московский государственный юридический университет им. О.Е. Кутафина (МГЮА) »

Защита состоится 25 декабря 2013 г. в 14 часов на заседании диссертационного совета Д-212.239.01 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, зал заседаний диссертационных советов.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104.

Автореферат разослан «___» ноября 2013 года.

**Ученый секретарь
диссертационного совета**

Кобзева Елена Васильевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Общеизвестно, что определяющую роль в поведении людей играют их интересы. Цивилизационное развитие общества демонстрирует постоянные трансформации интересов индивидов, социальных общностей, государства. В связи с этим мониторинг системы и содержания интересов субъектов общественной жизни во всех ее сегментах (социальной, экономической, политической, правовой и др.) имеет непреходящую актуальность, связанную с необходимостью постоянного поиска эффективных механизмов и способов реализации интересов субъектов общественного бытия как базового условия, обеспечивающего поступательное развитие общественных отношений. Этим определяется актуальность научного исследования системы и содержания интересов субъектов налоговых отношений, а также степени правовой регламентации возможности их реализации посредством трансформации в субъективные права и законные интересы субъектов налоговых правоотношений.

В правовой теории не вызывает возражений тезис, что экономические, социальные и иные интересы участников общественных отношений в случае их правового признания получают закрепление в форме субъективных прав и законных интересов, что обеспечивает их защиту со стороны государственного механизма. Налоговое законодательство не является исключением, закрепляя в ст. 22 Налогового кодекса РФ, что налогоплательщикам и плательщикам сборов гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Однако понятия «законные интересы налогоплательщика (плательщика сбора)», «законные интересы субъектов налоговых правоотношений» не являлись предметом специальных налогово-правовых исследований. Актуальность данного направления научного осмысления определяется не только отсутствием единообразного понимания категории «законные интересы» в общей теории права и отраслевых юридических науках, но и необходимостью уяснения содержания законных интересов субъектов налоговых правоотношений, форм их

правового опосредования, средств и способов защиты как методологической основы формирования налоговой политики и налогово-правового регулирования.

С переходом к рыночным отношениям возможность реализации имущественных интересов субъектов производственного сектора экономики становится определяющим фактором для развития и иных экономических отраслей и сфер. При этом экономический рост и развитие в государстве, провозглашающем себя как социальное и демократическое, должен обеспечивать повышение качества жизни населения, рост его благосостояния. Это обуславливает объективно существующую противоречивость интересов населения, субъектов рыночного хозяйствования и государства, особенно заметную в сфере налогообложения. Налогово-правовое регулирование способно в равной мере как обеспечить задачи социально-экономического развития в государстве, так и привести к стагнации данных процессов, в зависимости от того, насколько налоговая политика государства будет основываться на взаимосвязи публичного (общественного) интереса и интересов иных участников налоговых отношений. Исходя из этого общепризнанно, что налоговое законодательство должно обеспечить баланс публичного и частного интересов в сфере налогообложения. В связи с этим актуальным является также обращение к вопросу о значении законных интересов субъектов налоговых правоотношений и механизме их нормативно-правового обеспечения как способа достижения баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения.

На основе изложенного следует заключить, что в настоящее время существует как теоретическая, так и практическая потребность в системном осмыслении значения и места категории «законные интересы субъектов налоговых правоотношений» в налогово-правовом регулировании и теории налогового права, а, следовательно, в финансовом законодательстве и финансово-правовой науке в целом, а также правового механизма, позволяющего в должной степени обеспечить данные интересы, их реализацию и защиту.

Степень научной разработанности темы исследования. В налогово-правовой теории вопросы законных интересов субъектов налоговых правоотношений получили определенное освещение как на уровне диссертационных исследований, так и в формате научных публикаций. Однако выработанные теоретические положения пока не имеют цельного характера. Внимание ученых преимущественно концентрируется на вопросах защиты прав и законных интересов субъектов налоговых правоотношений или их отдельных видов. Весомый вклад в изучение этих аспектов внесли В.В. Попов, С.А. Ядрихинский, А.С. Зырянова. Отдельные аспекты законных интересов в сфере налогообложения рассматривались также Е.Г. Костиковой, Е.К. Варийчук, В.А. Соловьевым, А.В. Деминым.

Однако в рамках данных исследований незначительное внимание уделялось установлению сущности законных интересов субъектов налоговых правоотношений, их взаимосвязи с экономическими и иными субъективными интересами, механизму трансформации последних в правовые формы и вытекающим из этого особенностям их защиты, а также той методологической роли, которую способен выполнять институт законных интересов субъектов налоговых правоотношений в сфере налогово-правового регулирования.

Объектом диссертационного исследования общественные отношения, возникающие в связи с нормативно-правовым закреплением и реализацией законных интересов субъектов налоговых правоотношений.

Предметом исследования выступают:

- нормы налогового права, формирующие правовой порядок реализации законных интересов субъектов налогового правоотношения, в том числе гарантии их защиты;
- нормы иных отраслей российского права (административного, гражданского и др.), регулирующие отношения, связанные с обеспечением законных интересов субъектов права;

– положения общей и отраслевой теории права о законных интересах субъектов правоотношений, а также материалы практики реализации законных интересов субъектов налогового права;

– правовые акты субъектов РФ, а также местного самоуправления, содержащие налогово-правовые нормы, обеспечивающие законные интересы субъектов налоговых правоотношений.

Цели и задачи исследования. *Целью* диссертационного исследования является разработка концептуальных основ института законных интересов в налоговом праве, включающих в себя теоретические положения о природе законного интереса субъектов налоговых правоотношений, круге их носителей, значении в налогово-правовом регулировании и формах правового опосредования и , позволяющих сформировать научно обоснованные рекомендации по совершенствованию законодательства о налогах и сборах.

Для достижения указанной цели поставлены следующие *задачи* исследования:

1) определить систему субъективных интересов, определяющих поведение субъектов современного общества в сфере налогообложения;

2) выявить сущностные характеристики законных интересов субъектов права как базы для формирования представления о законных интересах субъектов налоговых правоотношений;

3) установить особенности круга носителей законных интересов субъектов налоговых правоотношений;

4) сформировать представление о характеристиках законного интереса субъекта налогового правоотношения, в том числе о его дефиниции;

5) определить значение данного института для налогово-правового регулирования;

6) проанализировать формы правового опосредования законных интересов субъектов налоговых правоотношений, а также гарантии их реализации и защиты с позиции системности правового регулирования и достижения задачи

правового обеспечения защиты законных интересов субъектов налоговых правоотношений;

7) разработать теоретическую основу механизма нормативно-правового обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношений;

8) раскрыть значение механизма нормативно-правового обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношений в достижении баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения;

9) обосновать значение деятельности судебных органов в нормативно-правовом обеспечении законных интересов субъектов налоговых правоотношений;

10) дать оценку проблемам нормативно-правового обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношений на федеральном, региональном и муниципальном уровне.

Нормативно-правовую основу исследования составили: Конституция Российской Федерации; российское федеральное и региональное законодательство о налогах и сборах; нормативно-правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах.

Теоретическую основу исследования составили работы ведущих ученых в области теории права и государства, финансового и налогового права, других отраслей правовой науки, научные положения которых позволили сформировать теоретические основы института законных интересов субъектов налоговых правоотношений.

При исследовании сущностных характеристик законных интересов, форм их нормативно-правового обеспечения и защиты были использованы труды и выводы ученых по общей теории права и государства: С.С. Алексеева, С.И. Архипова, М.И. Агibalаева, М.И. Байтина, В.М. Баранова, Л.В. Беловой, С.Н. Братуся, Н.С. Бондаря, А.Б. Венгерова, Н.В. Витрука, О.В. Гладышева, В.Б. Исакова, Т.В. Кашаниной, С.Ф. Кечежъяна, О.А. Красавчикова, О.Е. Кутафина, В.В. Лазарева, И.С. Лапаева, С.А. Лубенниковой, А.В. Малько, М.Н. Марченко, Н.И. Матузова, А.Ю. Мацкевича, А.С. Мордовца, И.В. Першиной, С.В. Поле-

ниной, С.В. Синюкова, В.А. Субочева, Ю.А. Тихомирова, Л.М. Усмановой, Р.О. Халфиной, Б.С. Эбзеева, Л.С. Явича и др.

Фундаментальную основу исследования составили работы ученых по финансовому праву: А.З. Арсланбековой, О.Ю. Бакаевой, К.С. Бельского, С.Я. Боженка, А.В. Брызгалина, Е.К. Варийчук, Д.В. Винницкого, Е.Ю. Грачевой, В.В. Гриценко, О.Н. Горбуновой, Т.А. Гусевой, А.В. Демина, Л.Н. Древаль, С.В. Запольского, А.С. Землянского, А.С. Зыряновой, М.Ф. Ивлиевой, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, Е.Г. Костиковой, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, Г.В. Петровой, В.В. Попова, М.И. Пискотина, Е.В. Покачаловой, М.Б. Разгильдиевой, Е.А. Ровинского, И.В. Рукавишниковой, Г.Ф. Ручкиной, Д.А. Смирнова, Э.Д. Соколовой, В.А. Соловьева, С.С. Фомичева, Н.И. Химичевой, А.И. Худякова, С.Д. Цыпкина, Н.А. Шевелевой, С.А. Ядрихинского, А.А. Ялбулганова и др.

Осмысление экономических интересов как основы законных интересов в сфере налогообложения осуществлялось с учетом данных экономической науки, содержащихся в трудах А.С. Алексахина, С.В. Барулина, Л.А. Дробозиной, Е.И. Галузинского, С.В. Григорьева, В.А. Кашина, О.Ю. Колодина, Е.В. Панюшкиной, Е.С. Савкиной, А.С. Сиротовского, Д.Ф. Хисамутдинова и др.

Методологию диссертационного исследования составили общенаучные и частнонаучные методы, базирующиеся на диалектической теории познания: формально-логический (анализ, синтез, обобщение, сопоставление, дедукция, индукция и т.п.), системный, структурно-функциональный, статистический, формально-юридический и другие, позволившие рассмотреть законные интересы субъектов налоговых правоотношений во взаимосвязи со смежными понятиями, а также обуславливающими их явлениями, выявить методологический потенциал законных интересов субъектов налоговых правоотношений, разработать на этой основе рекомендации по совершенствованию механизма их нормативно-правового обеспечения, в том числе внесению изменений в ряд положений законодательства о налогах и сборах.

Формально-логический метод позволил установить недостаточную обоснованность ряда теоретических суждений о законных интересах субъектах налоговых правоотношений; сформулировать дефиниции понятий, используемых для описания теоретических аспектов механизма нормативно-правового обеспечения законных интересов; осуществить анализ законодательства о налогах и сборах с позиции обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношений.

При помощи *методов анализа и синтеза* исследованы содержание и правовая природа законных интересов субъектов налоговых правоотношений. Благодаря использованию *методов дедукции и индукции* выявлен ряд проблем в обеспечении баланса публичных и частных интересов как одного из способов обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношений.

На базе *системного метода* осуществлялось рассмотрение законных интересов субъектов налоговых правоотношений во взаимосвязи с социальными и экономическими интересами, а также процессов их взаимодействия, в том числе трансформации экономических интересов в сфере налогообложения в законные интересы субъектов налоговых правоотношений. Этот метод применялся также для классификации субъектов налоговых правоотношений и систематизации присущих им экономических и законных интересов. Использование *структурно-функционального метода* дало возможность выявить методологический потенциал института законных интересов субъектов налоговых правоотношений, способного выступать основой для формирования эффективного налогово-правового регулирования, т.е. регулирования, способствующего социально-экономическому развитию государства. Реализация данного метода также способствовала формированию теоретических положений о структуре механизма нормативно-правового обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношений.

Формально-юридический метод стал основным в ходе уяснения содержания налогово-правовых норм в аспекте обеспечения ими законных интересов субъектов налоговых правоотношений.

Эмпирическую базу исследования составили акты Европейского суда по правам человека; судебных инстанций Российской Федерации, в том числе Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, Верховного Суда РФ; федеральных и региональных органов власти, а также акты органов местного самоуправления, официальные статистические данные и аналитические материалы Федеральной налоговой службы, Федеральной службы государственной статистики и иных органов власти; неофициальные аналитические материалы, размещенные в открытом доступе.

Научная новизна диссертационного исследования. Диссертация представляет собой исследование, в котором осуществлена разработка теоретических основ института законных интересов субъектов налоговых правоотношений. Научная новизна результатов исследования определяется тем, что их комплекс формирует обоснование методологической функции института законных интересов субъектов налоговых правоотношений для налогово-правового регулирования. Впервые осуществлено развитие теоретических представлений о механизме нормативно-правового обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношений. Научная новизна присуща также следующим теоретическим аспектам института законных интересов субъектов налоговых правоотношений, аргументированным в ходе исследования: сформулированным дефинициям (законного интереса субъекта налогового правоотношения; гарантии защиты законного интереса субъекта налогового правоотношения; механизма нормативно-правового обеспечения законного интереса субъекта налогового правоотношения); установлению круга субъектов налоговых правоотношений, являющихся носителями законных интересов; выявленным особенностям законного интереса субъекта налогового правоотношения по сравнению с его субъективным правом; обоснованию особой роли судебных органов в обеспечении законных интересов субъектов налоговых правоотношений и включения их в этой связи в механизм нормативно-правового обеспечения таких интересов; уточнению ряда понятий налогово-правовой теории и практики (публичный интерес, баланс публичных и частных интересов).

На защиту выносятся новые и содержащие элементы новизны следующие положения:

1. Обосновано, что интересы Российской Федерации (и ее территориальных публично-правовых образований) в сфере налогообложения опосредуются понятием государственного суверенитета и не требуют формы законного интереса.

2. Носителями законных интересов, обеспечиваемых посредством налогово-правового регулирования, являются не только налогоплательщики и плательщики сборов, но также иные налогоплательщики (налоговые агенты, банки, лица, привлекаемые к мероприятиям налогового контроля).

3. Разработана авторская классификация законных интересов субъектов налоговых правоотношений по разным критериям: в зависимости от носителя законного интереса; по содержанию; по степени признания уполномоченными органами.

4. Законный интерес субъекта налогового правоотношения предлагается рассматривать как признаваемое уполномоченным органом возможное поведение лица, не сформулированное законодательством о налогах и сборах, но вытекающее из его содержания.

5. Механизм нормативно-правового обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношений включает в себя следующие правовые средства: основные начала (принципы) законодательства о налогах и сборах; гарантии реализации субъективных прав налогоплательщиков; толкование нормативных предписаний законодательства о налогах и сборах.

6. Законные интересы субъектов налоговых правоотношений способны выполнять методологическую функцию для налогово-правового регулирования и теории налогового права. Функционирование механизма нормативно-правового обеспечения законных интересов должно быть направлено на выявление субъективных интересов налогоплательщиков, не получивших закрепления в форме субъективного права, но соответствующих общей направленно-

сти налогово-правового регулирования и не нарушающих баланс публичных и частных интересов в сфере налогообложения.

7. В рамках разработки механизма нормативно-правового обеспечения обосновано, что:

1) под публичным интересом в сфере налогообложения следует понимать создание условий для равномерного развития экономики в целях роста благосостояния общества;

2) баланс публичных и частных интересов в сфере налогообложения должен рассматриваться как разумное равновесие между задачами социально-экономического развития государства и соблюдением основных прав и свобод юридических и физических лиц.

8. Аргументировано, что судебная защита законных интересов субъектов налоговых правоотношений должна основываться на возможности применения судами при рассмотрении споров о защите законных интересов данных лиц налогово-правовых норм по аналогии.

9. Приводятся доводы того, что в Российской Федерации сложились социально-экономические основания для введения прогрессивной ставки налогообложения доходов физических лиц.

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретическая значимость исследования заключается в том, что разработанная диссертантом концепция законных интересов субъектов налоговых правоотношений и механизма их нормативно-правового согласования и обеспечения как методологической основы эффективного нормативного налогово-правового регулирования, развивает и дополняет теорию законных интересов в праве, а также доктрину финансового и налогового права. Практическая значимость работы обусловлена тем, что авторские суждения стали базой для научно обоснованных рекомендаций по совершенствованию законодательства о налогах и сборах в части обеспечения интересов налогоплательщиков, а также предложений по разработке новых направлений налоговой политики Российской Федерации на предстоящий период, ориентированных на обеспечение налоговым законода-

тельством публичного интереса. Отдельные положения диссертационного исследования могут быть использованы в законотворческой, правоприменительной, а также учебно-педагогической деятельности.

Апробация результатов диссертационного исследования. Диссертация прошла обсуждение и получила одобрение на кафедре финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия». Основные положения и выводы, содержащиеся в исследовании, были представлены на научных и научно-практических конференциях, в том числе международного уровня, а именно: «Финансовая система: экономические и правовые проблемы ее функционирования (в кризисных и посткризисных условиях)» (г. Саратов, 2010 г.); «Взаимодействие частных и публичных интересов: актуальные проблемы экономики и права» (г. Саратов, 2011 г.); «Финансовая безопасность: экономические и правовые проблемы» (г. Саратов, 2012 г.).

Основные результаты исследования опубликованы в печати, в т. ч. в трех рецензируемых научных изданиях, входящих в перечень, рекомендуемый Высшей аттестационной комиссией при Минобрнауки России, использовались в научно-исследовательской и научно-педагогической работе в ФГБОУ ВПО «Российский государственный гуманитарный университет» в г. Георгиевске, а также в Северо-Кавказском филиале ФГБОУ ВПО «Российская академия правосудия».

Структура диссертационного исследования обусловлена его целью и задачами и включает введение, две главы, объединяющие пять параграфов, заключение и библиографический список использованных источников.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность избранной темы исследования; характеризуется степень научной разработанности проблемы; определяются цель и задачи, объект и предмет исследования, его теоретическая и методо-

логическая основы, а также нормативно-правовая база; формулируются основные результаты проведенного исследования, обусловившие научную новизну диссертации, приводятся данные об апробации результатов исследования.

В главе первой «Обеспечение законных интересов субъектов налоговых правоотношений: теоретические и правовые аспекты», состоящей из трех параграфов, на основе анализа достижений экономической и правовой науки определяются круг субъектов налоговых правоотношений, являющихся носителями законных интересов в сфере налогообложения, объективная основа и понятие законных интересов субъектов налоговых правоотношений, налогово-правовые формы их обеспечения, а также место данного института в системе понятийного аппарата российского налогового права.

В первом параграфе *«Субъекты налоговых правоотношений и их интересы в сфере налогообложения»* первоначально исследуются вопросы субъектного состава налоговых правоотношений в целях дальнейшего выявления круга принадлежащих им законных интересов, возникающих на базе налогового законодательства. Определяется соотношение понятий: «субъекты налогового права», «субъекты налоговых правоотношений», «участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах». В диссертации высказано согласие с научными мнениями о существовании различий между понятиями «субъект налогового права» и «субъект налоговых правоотношений. Относительно же соотношения понятий «субъект налогового права» и «участник налоговых правоотношений» обосновывается авторская позиция, что их следует считать тождественными. В ст. 9 НК РФ в качестве участников налоговых правоотношений перечислены не все категории лиц, являющиеся сторонами налоговых правоотношений: отсутствуют банки, лица, предоставляющие информацию о налогоплательщике в порядке ст. 85 НК РФ, лица, привлекаемые к мероприятиям налогового контроля. Наделение их в целях налогообложения правами и обязанностями, реализация которых возможна только в рамках налоговых отношений, а также закрепление ответственности за неисполнение предусмотренных обязанностей, свидетельствует о том, что указанные катего-

рии лиц могут являться сторонами отношений, урегулированных законодательством о налогах и сборах, т.е. его субъектами. Отмечая общеизвестную особенность участия публично-правовых образований в правовых отношениях (через уполномоченные органы), нельзя не заметить, что в ст. 9 НК РФ перечислены не все органы обладающие компетенцией в сфере налоговых отношений: отсутствуют представительные органы власти и финансовые органы. В целях устранения выявленных проблем автором сформулировано предложение о внесении изменений в ст. 9 НК РФ.

Общепризнанно, что категория «законного интереса» является правовым отражением такого явления как интересы общества, его членов и групп, государства. Рассуждения относительно законных интересов субъектов налоговых правоотношений базируются на научном суждении о субъективно-объективной природе интереса, что позволяет рассматривать его в качестве сущностного компонента права. Наиболее близким неправовым понятием к категории законного интереса в сфере налогообложения выступают интересы экономические, представляющие собой объективную характеристику экономического положения различных субъектов общественной жизни, отражающую уровень осознания ими того, что в рамках существующего положения и в какой степени им выгодно или не выгодно¹. Поэтому объективное содержание законных интересов устанавливалось автором на базе изучения научных подходов к содержанию и системе экономических интересов.

В целях систематизации законных интересов в сфере налогообложения выявлены основные группы субъектов, разнообразные экономические интересы которых могут быть объединены общей направленностью, и получают отражение в налогово-правовом регулировании: государство, хозяйствующие субъекты, физические лица. К интересам государства, реализуемым в сфере налогообложения, отнесено: формирование доходной базы бюджетов; создание условий для поступательного социально-экономического развития общества, обеспечи-

¹ См.: Белова Л.В. Правовые средства и формы защиты экономических интересов: Дисс. ... канд. юрид. наук. Самара, 2006. С. 8.

вающего рост благосостояния населения; к интересам хозяйствующих субъектов и физических лиц – повышение уровня доходов как основного фактора обеспечивающего удовлетворение потребностей. Этим объясняется объективная противоречивость интересов, отражаемых налогово-правовым регулированием и необходимость их согласования, в том числе путем формирования соответствующей иерархии. В особую группу выделены интересы, которые возникают у перечисленных субъектов в связи с вовлеченностью в регламентированный правом процесс налогообложения: у государства – интересы, связанные с равномерностью и ростом поступлений налоговых доходов в бюджет; минимизацией расходов на их администрирование; у организаций и физических лиц – с минимизацией налоговых изъятий; законности действий уполномоченных органов; удобства уплаты налогов и др.

Во втором параграфе *«Законные интересы субъектов налоговых правоотношений и их место в системе понятийного аппарата российского налогового права»* в связи с неразработанностью понятия «законный интерес» в финансовом и налоговом праве диссертант обращается к научным достижениям общеправовой и отраслевых юридических наук. На этой основе была сформирована авторская позиция о системе признаков, отражающих сущность законного интереса: его правомерность (согласованность с законом); по сути – юридическая дозволенность; по направленности – удовлетворение интересов субъекта, соответствие объективно присущим данной категории субъектов потребностям; признание со стороны государства возможности существования такого интереса, без его конкретизации и установления механизма защиты.

Анализ данных характеристик позволил выразить согласие с рассмотрением законного интереса как правовой конструкции, обеспечивающей переход социальных интересов в правовую форму их бытия², т.е. являющейся промежуточным этапом между объективно существующим интересом, пока не получившим правового закрепления, и его правовым закреплением в качестве субъек-

² См.: *Першина И.В.* Интерес в праве: Дисс. ... канд. юрид. наук. Н.Новгород, 2002. С. 156-158.

тивного права. Такое понимание придает ему значение базовой юридической категории и актуализирует потребность научного осмысления механизма нормативно-правового обеспечения законных интересов и его отраслевых особенностей.

Разработка теоретических аспектов законных интересов субъектов налоговых правоотношений на этой основе потребовала решения вопроса о круге субъектов налоговых правоотношений, являющихся носителями законных интересов. Согласно ст. 22 НК РФ наличие законных интересов признается у налогоплательщиков и плательщиков сборов, что ставит в ряд дискуссионных вопросы о существовании законных интересов у государства (и его территориальных публично-правовых образований) и иных субъектов налоговых правоотношений.

В работе представлена дополнительная аргументация того, что государство, его территориальные образования, а также органы власти, представляющие интересы государства в налоговых отношениях, не являются носителями законного интереса. Безусловно, нельзя отрицать наличие государственного интереса в получении налоговых доходов, наряду с иными публичными интересами, реализуемыми посредством налогообложения. Однако эти интересы не следует переводить в правовую форму законного интереса, т.к. их правовое опосредование охватывается государственным фискальным (налоговым) суверенитетом, правовая сущность которого в сфере налогообложения отражена в актах Конституционного Суда РФ. Фискальный суверенитет государства должен быть реализован в рамках, установленных законом, т.е. ограничивается, прежде всего, субъективными правами, обеспечиваемыми посредством налогового-правового механизма. В этом механизме важная роль принадлежит и законным интересам налогоплательщиков (и иных субъектов) как правовому средству, позволяющему выявлять интересы, не получившие достаточной степени правового обеспечения, вводить их в правовое поле, формируя или уточняя таким образом ограничения на фискальный суверенитет государства.

В то же время не ясны основания, по которым наличие законных интересов не признается у иных субъектов, не являющихся налогоплательщиками или плательщиками сборов. В этой связи предлагается признать возможность существования законных интересов не только у налогоплательщиков (плательщиков сборов), но и иных налогоплательщиков (налоговых агентов, банков, лиц, привлекаемых к мероприятиям налогового контроля) и внести соответствующие изменения в ст. 22 НК РФ.

На основе разграничения субъективных прав и законных интересов субъектов налоговых правоотношений разработана авторская позиция о системе законных интересов налогоплательщиков, предложена их классификация по разным основаниям: в зависимости от носителя законного интереса ((1) *интересы основных субъектов* (налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов); (2) *интересы вспомогательных субъектов* (банков, лиц, привлекаемых к мероприятиям налогового контроля)); по содержанию ((1) *интересы, имеющие социально-экономическую природу* (в налоговом планировании, в налоговых льготах и освобождениях, в удобстве, в определенности размера изъятия и порядка его исчисления); (2) *интересы, имеющие правовую природу* (возникающие в связи с налогово-правовым регулированием, например, интерес в распространении положения налогово-правовой нормы на субъектов, прямо в ней не предусмотренных)); по степени признания уполномоченными органами ((1) *интересы, сформулированные в актах правоприменения*; (2) *интересы, получившие закрепление в нормативных актах*; (3) *квази-законные интересы* (заявляемые налогоплательщиками или иными лицами как законные, по которым не вынесено решение уполномоченного органа)).

В заключение параграфа формулируется авторское определение законного интереса субъекта налогового правоотношения, которое и выносится на защиту.

В третьем параграфе «Нормативно-правовое обеспечение в системе форм правового обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношений» рассматриваются теоретические подходы к пониманию правового

обеспечения и его форм. Обосновывается, что к формам правового обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношений могут быть отнесены: принципы налогового права; нормативно закрепленные гарантии реализации субъективных прав; толкование норм права; гарантии защиты. Отмечается также, что одной из форм правового обеспечения законных интересов является нормативно-правовое их закрепление в качестве субъективного права, т.е. трансформация законного интереса, выявленного посредством официального толкования уполномоченными органами, в право субъекта.

В рамках исследования соотношения понятий «гарантии защиты законных интересов субъектов налоговых правоотношений» и «гарантии защиты прав субъектов налоговых правоотношений» констатируется, что и субъективным правам и законным интересам в сфере налогообложения присуща такая гарантия как административная и судебная защита, что прямо предусмотрено ст. 22 НК РФ. Однако действие иных правовых гарантий связывается законодателем исключительно с защитой субъективных прав налогоплательщиков и на законные интересы не распространяется. Такое положение делает затруднительной защиту законных интересов как в административном, так и в судебном порядке. Налоговые органы не уполномочены давать расширительное толкование налогово-правовых положений, т.е. применять приемы обеспечения субъективных прав к законным интересам, т.к. это не отнесено к их компетенции. Подобная возможность существует у судебных органов, однако определенное препятствие создает положение, закрепленное в п. 3 ст. 5 НК РФ, которое связывает возможность существования дополнительных гарантий только с субъективным правом, не упоминая законных интересов. В этой связи сформулированы предложения о внесении изменений в п. 3 ст. 5 НК РФ.

Аргументировано также, что судебная защита законных интересов субъектов налоговых правоотношений должна основываться на возможности применения судами при рассмотрении споров о защите законных интересов данных лиц налогово-правовых норм по аналогии.

Глава вторая «Механизм нормативно-правового обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношения», включающая два параграфа, посвящена вопросам функционирования механизма нормативно-правового обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношений и проблемам реализации такого обеспечения законодательством о налогах и сборах.

В первом параграфе *«Общая характеристика механизма нормативно-правового обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношений»* диссертант обосновывает, что механизм нормативно-правового обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношений включает в себя такие правовые средства как основные начала (принципы) законодательства о налогах и сборах; гарантии реализации субъективных прав налогоплательщиков; толкование положений законодательства о налогах и сборах.

Особенность законного интереса субъекта налогового правоотношения связана с тем, что на момент издания налогово-правового акта опосредуемый этим понятием субъективный интерес, как правило, не осознан законодателем в полной мере и поэтому не может быть четко сформулирован. Однако закон, даже если он запаздывает в регулировании меняющихся общественных отношений, не должен становиться тормозом в их развитии. Поэтому выявление законных интересов по мере их возникновения и включение их в поле правового обеспечения способствует поступательному развитию права. Эта задача и должна решаться посредством механизма нормативно-правового обеспечения законных интересов. Диссертантом подчеркивается, что в сфере налогово-правового регулирования этот подход к пониманию функционального предназначения законных интересов субъектов налоговых правоотношений должен иметь ограничение, связанное с установлением субъекта, уполномоченного признавать субъективный интерес в качестве законного и легитимировать его правовую защиту. С учетом действия системы разделения властей таким субъектом должна выступать судебная система.

Рассмотрение законных интересов субъектов налоговых правоотношений в этом аспекте позволило выявить методологическую функцию данного института для налогово-правовой доктрины и налогово-правового регулирования, проявляющуюся в том, что с его помощью можно обеспечивать эффективное развитие налогово-правового регулирования, не только отражающего актуальные субъективные интересы лиц, выполняющих налоговые обязанности, но и оперативно реагирующего на изменения в составе или содержании этих интересов. Однако подчеркивается, что это возможно в том случае, если функционирование механизма нормативно-правового обеспечения законных интересов будет направлено на выявление субъективных интересов налогоплательщиков, не получивших закрепления в форме субъективного права, но соответствующих общей направленности налогово-правового регулирования, в целях достижения баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения посредством согласования противоречивых по природе интересов, присущих сторонам налогового правоотношения.

В этой связи автор обращается к проблеме достижения баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения, предлагая собственное ее понимание, в том числе уточняя понятия публичного интереса и баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения.

Во *втором параграфе «Нормативно-правовое обеспечение законных интересов субъектов налоговых правоотношений на федеральном, региональном и муниципальном уровне: проблемы реализации»* осуществляется анализ действующего налогово-правового регулирования через призму полученных научных результатов о законных интересах субъектов налоговых правоотношений и обеспечении действующим налоговым законодательством баланса публичных и частных интересов. В рамках исследования данного аспекта констатирован ряд проблем и предложения по их устранению.

В частности, отмечено, что, несмотря на то, что число бедных людей в России уменьшается суммарная доля их в обществе по-прежнему высока. По данным специальных исследований к разряду бедных людей следует относить

не только с людей с низким доходом, но и тех, кто в силу жизненных обстоятельств имеет не укладывающуюся в рамки прожиточного минимума структуру расходов (например, лечение). Сегодня они составляют 30% населения России³. С целью обеспечения интересов данного кластера российского общества необходимо предусмотреть в налогообложении доходов физических лиц необлагаемый минимум. Размер необлагаемого в этом случае дохода должен определяться с учетом произведенных стандартных и социальных налоговых вычетов.

По статистическим данным самая богатая группа населения (10 % от всего населения) задекларировала 30,6 % всех денежных доходов страны. В то время как более 20 % населения живут на доходы ниже прожиточного минимума, 0,4 % населения от общей его численности имели в 2007 г. доход более 30 млн. руб. в год, а 0,2 % населения владеют 70 % национального богатства России (сверхбогатые)⁴. Диссертантом приведены также другие доводы того, в Российской Федерации сложились социально-экономические основания для введения прогрессивной ставки налогообложения доходов физических лиц. Предлагается установление шкалы ставок, включающей 5 уровней с градацией в зависимости от суммы дохода от 0 до 30 процентов.

Законным интересом налогоплательщиков и налоговых агентов следует признать оптимизацию порядка налогового декларирования и налоговой отчетности. В частности, существенно облегчает исполнение данных обязанностей возможность сдачи указанных документов посредством использования электронной формы и передачи по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогоплательщика (налогового агента). Между тем, получение цифровой подписи в реальной действительности вызывает затруднения, что вынуждает налогоплательщика (налогового агента) обращаться к посредническим организациям, создаваемыми при налоговых органах. В этой же связи возникает вопрос о необхо-

³ <http://ecpol.ru/2012-04-05-13-44-31/2012-04-05-13-44-50/1104-bednye-lyudi-skolko-ikh-v-rossii.html> (дата обращения: 08.11.2013).

⁴ *Кривошеев В.* Неэкономические грани экономики: неосознанное взаимовлияние // *Обозреватель*. 2011. № 6. С. 110-116.

димости подачи квартальной отчетности по уплате авансовых платежей при существующей обязанности отчета и в конце года. Исходя из изложенного, целесообразно сократить число подаваемых отчетов по авансовым платежам и упростить порядок получения электронной подписи налогоплательщиками (налоговыми агентами).

В работе также обращается внимание на проблему дублирующей информации в формах налоговой отчетности, которая может быть устранена путем оптимизации их содержания. Обосновывается, что нормативно-правовым обеспечением законных интересов будет являться также установление ограничений полномочий налоговых и финансовых органов на изменение форм отчетности. В частности, предлагается закрепить, что формы отчетности могут изменяться не чаще одного раза в два года.

В **заключении** приводятся основные итоги проведенного исследования, формулируются научные вывод и обобщаются предложения, направленные на совершенствование законодательства и правоприменительной практики в сфере нормативно-правового обеспечения законных интересов субъектов налоговых правоотношений.

Основные положения диссертации отражены в следующих публикациях автора:

*Статьи в рецензируемых научных изданиях,
перечень которых утвержден ВАК при Минобрнауки России*

1. *Швец, А. В.* Категория «законные интересы налогоплательщиков» и перспективы ее законодательного закрепления [Текст] / А. В. Швец // Вопросы экономики и права. – 2010. – № 4. – С. 22-26 (... п.л.);

2. *Швец, А. В.* К вопросу о понятии законного интереса субъектов налоговых правоотношений [Текст] / А. В. Швец // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2013. – № 2 (91). – С. 137-140 (... п.л.);

3. *Швец, А.В.* Законные интересы налогоплательщиков [Текст] / А.В. Швец // Научное мнение. – 2013. – № 11. – С. (1,15 п.л.);

Статьи в иных научных изданиях

4. *Швец, А. В.* Законный интерес в налоговом праве: частный и публичный [Текст] / А. В. Швец // 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.) / отв. ред. Е. В. Покачалова. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «СГЮА», 2011. – С. 405-410 (... п.л.);

5. *Швец, А. В.* Соотношение частных и публичных законных интересов в налоговом праве [Текст] / А. В. Швец // Взаимодействие частных и публичных интересов: актуальные проблемы экономики и права : матер. междунар. науч.-практ. конф. / под общ. ред. О. Ю. Бакаевой. – Саратов : Изд-во СГСЭУ, 2011. – С. 97-98 (... п.л.);

6. *Швец, А. В.* Теоретические аспекты защиты прав налогоплательщика [Текст] / А. В. Швец // Финансовая безопасность: экономические и правовые проблемы : б. науч. тр. (по матер. междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 31 мая 2012 г.) / отв. ред. Е. В. Покачалова. Саратов, 2012. – С. 216-220 (... п.л.).