

С. А. Ядрихинский

ГЕНЕЗИС ПОНЯТИЯ «ЗАКОННЫЕ ИНТЕРЕСЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА»

© Ядрихинский Сергей Александрович (Syadr@yandex.ru), кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного и финансового права, Северо-Западный институт (филиал) Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА), 160001, Российская Федерация, г. Вологда, ул. Мира, 32.

Тема кандидатской диссертации: «Защита прав и законных интересов налогоплательщиков – юридических лиц (финансово-правовой аспект)» (2007). Автор и соавтор более 50 публикаций, в т. ч. «Механизм обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики» (2015).

Область научных интересов: защита прав и законных интересов налогоплательщиков.

АННОТАЦИЯ

Предметом исследования является происхождение термина «законные интересы налогоплательщика» в отечественном законодательстве о налогах и сборах. Несмотря на свою важность для теории и практики налогового права, данное понятие нормативно не раскрывается, правоприменителем не разъясняется, что ставит перед наукой соответствующую задачу.

Автор на основе ретроспективного и семантико-правового анализа систематизирует знания, позволяющие определить процесс возникновения и развития понятия «законные интересы налогоплательщика» и его имплементацию в нормативную ткань.

Сделан вывод о малом возрасте и потому неразвитости категории законные интересы налогоплательщика. Выявлены причины позднего появления в тексте налогового закона данного понятия. Обозначается необходимость официального определения его смысла высшими судебными органами (Конституционным Судом РФ, Верховным Судом РФ). Это будет способствовать, по мнению автора, уяснению содержания данного термина и реализации его правозащитного потенциала на практике. Предлагается авторское определение понятия «законные интересы налогоплательщика».

Ключевые слова: интерес, законный интерес, субъективное право, налогоплательщик, государство, справедливость, налог, налоговое законодательство.

Цитирование. Ядрихинский С. А. Генезис понятия «законные интересы налогоплательщика» // Юридический вестник Самарского университета. 2018. Т. 4. № 4. С. 107–114. DOI: <https://doi.org/10.18287/2542-047X-2018-4-4-107-114>.



GENESIS OF THE CONCEPT «LEGITIMATE INTERESTS OF THE TAXPAYER»

© **Yadrikhinskiy Sergey Alexandrovich** (Syadr@yandex.ru), Candidate of Legal Sciences, associate professor, associate professor of the Department of Administrative and Financial Law, **North-West Institute (branch) of the Kutafin Moscow State Law University (MSLA)**, 32, Mira Street, Vologda, 160001, Russian Federation. Subject of Candidate's thesis: «Protection of the rights and legitimate interests of taxpayers – legal entities (financial and legal aspect): Candidate's of Legal Sciences thesis» (2007). Author and coauthor of more than 50 publications, including «The mechanism of ensuring execution of the duty of payment taxes: problems of theory and practice» (2015).

Research interests: protection of the rights and legitimate interests of taxpayers.

ABSTRACT

The subject of the study is the origin of the term «legitimate interests of the taxpayer» in the domestic legislation on taxes and fees. Despite its importance for the theory and practice of tax law, this concept is not disclosed normatively, the law enforcement officer is not explained what sets the corresponding task for science.

The author on the basis of retrospective and semantic-legal analysis systematizes the knowledge that allows to determine the process of emergence and development of the concept of legal interests of the taxpayer and its implementation in the normative fabric.

The conclusion is made about the small age and therefore underdevelopment of the category of the taxpayer's legitimate interests. The reasons for the late appearance of this concept in the text of the tax law are revealed. The necessity of official determination of its meaning by the Supreme judicial bodies (the Constitutional Court of the Russian Federation, the Supreme Court of the Russian Federation) is indicated. This will help, in the author's opinion, to understand the content of this term and to realize its human rights potential in practice. The author's definition of the concept of «legitimate interests of the taxpayer» is proposed.

Key words: interest, legitimate interest, subjective law, taxpayer, state, justice, tax, tax legislation.

Citation. Yadrikhinskiy S. A. *Genesis poniatia «zakonnye interesy nalogoplatel'shchika»* [Genesis of the concept «legitimate interests of the taxpayer»]. *Iuridicheskii vestnik Samarskogo universiteta* [Juridical Journal of Samara University], 2018, Vol. 4, no. 4, pp. 107–114. DOI: <https://doi.org/10.18287/2542-047X-2018-4-4-107-114> [in Russian].

Понятие «законные интересы налогоплательщика» закреплено в Налоговом кодексе Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (далее – НК РФ) [1]. В соответствии со ст. 22 НК РФ налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и *законных интересов*. Однако далее единичного упоминания этого термина в ст. 22 НК РФ законодатель не пошел, лишь обозначив его. Легальная дефиниция понятия отсутствует. Употребляя данную финансово-правовую категорию, законодатель не раскрывает ее содержания, несмотря на то что гарантия их защиты нормативно закреплена. В то же время термин «законные интересы налогоплательщика» достаточно часто используется в судебной практике. В основном судьи данный конструкт применяют интуитивно в связке с «правами» по формуле «права и законные интересы», что не добавляет ясности в понимании сути законных интересов.

Такая категориальная неопределенность заставляет нас обратиться к семантике юридическо-

го термина, истории возникновения исследуемой конструкции, прошлому налоговому законодательству.

Прежде всего отметим, что понятие «законные интересы налогоплательщика» производно от родового понятия «законные интересы», а понятие «законные интересы», в свою очередь, происходит от более общей категории «интересы», поэтому уяснение сути первого, проникновение вглубь невозможно без раскрытия содержания второго и, соответственно, третьего понятия.

Этимология понятия «интерес» исходит от латинского словосочетания *inter* – «между» и *esse* – «быть», означающего «быть важным», «находиться между чем-нибудь», «различаться», «иметь важное значение» [2, с. 136].

В дальнейшем это словосочетание преобразовалось в юридический термин *interesse*, обозначающий «проценты» – плату за предоставление займа. Римские юристы использовали его для разграничения «честного» и «нечестного» процен-

тов (греха ростовщичества). Считалось, что брать процент с заемщика, заслуживающего сочувствия и помощи, нечестно [3; 4, с. 240].

К началу XV в. понятие «интерес» уже было сформировано и введено в европейский научный обиход; оно встречается в ряде юридических документов в различных значениях [5, с. 91].

Из канонического права термин перекочевал в немецкий язык – возникло слово *interesse* в значении «польза, выгода».

В русский язык слово «интерес» пришло из немецкого языка в начале XVIII в., а по некоторым данным, в конце XVII в. – в 1698 году [6, с. 103]. Термины «интерес», «казенный интерес», «государственный интерес» можно встретить в российских законодательных текстах того периода [7, с. 497]. Первоначально слово «интерес» не ассоциировалось с индивидом, его частной волей и жизненными обстоятельствами, признавался только государственный интерес в лице монарха [8, с. 76].

В конце XVIII века и даже в начале XIX века слово *интерес* еще не стало «русским» и зачастую употреблялось как иноязычное включение, поэтому можно было встретить различные варианты написания: и *интересс*, и *интерест*, и *интерез*, и даже *ынтерес* [9, с. 104; 10, с. 88].

В. И. Даль в своем толковом словаре определяет интерес как «пользу, выгоду, прибыль» [11, с. 47]. С. И. Ожегов в качестве одного из значений этого слова указывает «нужды, потребности» [12, с. 216].

Исследователи категории «интереса» в юриспруденции традиционно связывают ее с именем немецкого правоведа *Рудольфа фон Иеринга* (R. Jhering) (22.08.1818 – 17.09.1892). Иеринг объяснял право через понятие юридически защищенный интерес и считался основоположником теории интересов. Однако необходимо отметить, что сам термин «интерес» в юридических документах появился гораздо раньше. Уже в XV в., во времена Людовика XII, мы можем встретить «интерес» в французском законодательстве. В ордонансе «О суде и охране порядка в королевстве» (1498 г.) упомянуты интересы правосудия, а в ордонансе о торговле (1673 г.) – общие интересы [5, с. 91].

В литературе отмечается, что появление термина «законные интересы» связано с именем великого российского ученого-цивилиста Г. Ф. Шершеневича (1863–1912) [13, с. 87]. Однако есть свидетельства и более раннего его употребления.

Французский философ и писатель эпохи Возрождения Мишель Эйкем де Монтень (28.02.1533 – 13.09.1592) в своем философско-литературном труде «Опыты» (1580 г.) в главе XLII «О существующем среди нас неравенстве» отмечал: «...блеск величия приносит немалые неудобства <...>: владыки мира слишком освещены отовсюду, слишком на виду. <...> С них не спускают глаз, отмечая их манеру держаться и стараясь проникнуть даже в их мысли, ибо весь народ считает, что судить об этом – его право и его *законный интерес*» [14, с. 205].

Заслуга Г. Ф. Шершеневича состоит в том, что он впервые обозначил существование законных интересов лица за рамками субъективных прав; он обособил их от субъективных прав и привел примеры проявления законных интересов как

самобытного феномена и тем самым даровал им научную жизнь.

Несмотря на длительную историю налогообложения в России (примерно с 884 г. [15, с. 7–24], по другим данным – с 859 г. [16, с. 37]), правовое регулирование налоговых отношений на протяжении всего хода развития отечественного налогообложения вплоть до конца XX века не предусматривало в качестве своего объекта «права налогоплательщиков», и уж тем более речь не шла о законных интересах налогоплательщиков. В доктринальной правовой науке, в учебниках по финансовому праву XIX века и начала XX века известных авторов и уважаемых школ мы не найдем и скромного параграфа о правах налогоплательщиков [17; 18]. Налогоплательщик как в доктрине, так и в практике воспринимался лицом обязанным и был незащищенным, поскольку нормативные акты не предусматривали механизма и гарантий защиты интересов и прав этой категории лиц.

Исторический экскурс к истокам ранних налоговых законов позволяет сделать вывод, что до Налогового кодекса РФ термин «законные интересы налогоплательщика» в тексте закона не употреблялся, несмотря на то что в других отраслях законодательства начиная с 1920 г. термин «законные интересы» прочно закрепился в нормативных актах [19; 20].

В предшественнике Налогового кодекса РФ – Законе РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [21] (ст. 17) термин «законный» по отношению к интересам налогоплательщиков был опущен: защита прав и интересов налогоплательщиков и государства осуществляется в судебном или ином порядке, предусмотренном законодательными актами Российской Федерации.

В еще более раннем Постановлении Совмина СССР от 24.01.1990 № 76 «О государственной налоговой службе» [22] говорилось об обязанностях работников государственных налоговых инспекций соблюдать законные интересы предприятий, организаций и учреждений. При этом не указывалось, что обладателями этих интересов являются налогоплательщики. Аналогичная обязанность устанавливалась Законом СССР от 21.05.1990 «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций» (ст. 2) [23].

Чем же обусловлено столь позднее нормативное появление термина «законные интересы налогоплательщика»?

И. А. Репин, изучая историю правового регулирования налоговых отношений в России в IX – начале XX вв., в своем диссертационном исследовании сделал вывод о «произволе органов государственной власти и местного самоуправления, уполномоченных на сбор налогов; распространении жестких мер изъятия средств, вымогательства и злоупотреблений с их стороны на протяжении всего периода развития налоговых отношений» [24, с. 10].

В отсутствие правового поля нередко налогоплательщикам налогов приходилось отстаивать свои интересы силовым воздействием. Яркой иллюстрацией может являться исторический эпизод, описанный летописцем в «Повести временных лет». В 945 г.

князь Игорь, решивший собрать дань с жителей г. Коростень вторично, встретил сопротивление горожан и был ими убит.

Сегодня налоговые баталии приобрели более цивилизованный вид, что, однако, не привело к снижению их накала в судах и налоговых органах и драматизма последствий.

По мнению И. А. Репина, «порядок сбора налогов никогда фактически не строился на принципах справедливости, пропорциональности, равномерности. <...> Все это привело к тому, что в России никогда не было доверия между субъектами налоговых отношений» [24, с. 58].

Об этом же говорят и другие налоговеды [25, с. 33]. Известный дореволюционный ученый И. И. Янжул также отмечал, что «государственные доходы не основывались на правовых началах, а вытекали из случайных, произвольных и часто даже антигражданских по своему характеру источников» [26, с. 65].

Причем это было свойственно не только Российскому государству, но и оставалось характерной чертой налогообложения и для других стран.

Почему же так сложилось? Исследователи отмечают, что «до XVIII в. финансовая практика руководствовалась лишь потребностями казны» [27, с. 96], «научно сформулированных принципов налогообложения не существовало, а следовательно, <...> налогообложение строилось на основе несправедливого, субъективного, научно необоснованного подхода властей к установлению налогов как основных источников государственных доходов» [28, с. 18].

А. А. Свистунов в качестве исторической особенности отечественного налогообложения выделил отсутствие «собственной фундаментальной базы налоговой теории» и неприменение «принципов экономической теории в податной (налоговой) политике». По мысли ученого, это происходило по причине долгого нахождения России «под гнетом абсолютизма власти» [29, с. 19].

Современная налоговая система выстраивается с учетом научно обоснованных подходов, согласованных с общепризнанными принципами справедливости, равенства налогообложения, сбалансированности публичных и частных интересов. Вместе с тем она отличается высокой *динамичностью*, постоянным процессом внесения правок и дополнений. За почти двадцатилетнюю историю Налогового кодекса РФ общее число законов, изменяющих и дополняющих его, приблизилось к полутысяче. Следствием быстрого нормотворчества являются ошибки юридической техники, порождающие коллизии, пробелы и неопределенность в налогово-правовом регулировании. Это путь проб и ошибок. К сожалению, в большинстве своем эти ошибки оплачивает налогоплательщик.

Один из основателей отечественной налоговой системы С. Д. Шаталов, обращая свой взгляд назад к 1991 г., отметил уникальность в исторической перспективе пройденного пути налоговой системы России. «Другим государствам, – писал ученый, – понадобились для этого многие десятки и даже сотни лет» [30, с. 15].

Поэтому неудивительно, что, несмотря на столь продолжительный исторический период отечественного налогообложения, само понятие «законные интересы налогоплательщика» в нормативном акте появилось всего лишь несколько лет назад.

Несмотря на неразвитость категории «законные интересы налогоплательщика» и даже скудность (в Налоговом кодексе РФ встречается всего два раза в единственной статье – в п. 1 ст. 22), следует признать, что само упоминание его в Налоговом кодексе РФ – это уже большой шаг вперед. Все великие дела начинаются с малого. С чего-то все равно надо начинать. Как известно, «В начале было слово...» (Ин. 1:1), а слово, положенное на бумагу, – это уже больше чем просто слово: заложена предпосылка к раскрытию смысла понятия «законные интересы налогоплательщика» и внедрению его в правоприменительной деятельности, задан вектор развития законодательства.

Содержательная бедность нормативного понятия частично компенсируется силой исходящего от него доктринального импульса в исследовании этого феномена. Можно выделить несколько диссертационных исследований, в которых отражены отдельные аспекты этого многогранного явления [31–34].

Предлагается даже ввести в научный оборот понятие «эстология» (синтезировано от объединения *est.* – корень смыслового значения «интерес»; *logos* – учение) в качестве межотраслевого научного направления, в котором интересы выступали бы «объектом научного поиска и оценки в рамках междисциплинарной научной дискуссии» [35, с. 107]. Представляется, что данное предложение заслуживает своей поддержки.

Еще совсем недавно, как мы видим, не было даже и слова. «Личность налогоплательщика, по верному замечанию С. Г. Пепеляева, рассматривалась как “второстепенный” пассивный субъект финансовых правоотношений, адресат властной компетенции» [36, с. 182].

В эпоху авторитарной власти, когда государственная воля непрекаема, а право воспринимается как запреты и ограничения, права налогоплательщика не обладают какой-либо значимостью, вести дискуссию о законных интересах налогоплательщиков бессмысленно. По признанию председателя Конституционного Суда РФ В. Д. Зорькина, в начале девяностых «мало кто в нашей стране имел системное представление о налогах и их значении для государства и общества, основанных на *принципах господства права*» [37, с. 98].

Переход от административно-командной системы управления к рыночной экономике объективно послужил первопричиной учета интереса налогоплательщика – интереса частного. Поэтому изучение концепции «законные интересы налогоплательщика», появление этого понятия в тексте закона, а, по сути, признание государством таковых возможно лишь на определенном уровне развития правового регулирования налогообложения. Оно выражается в демократизации налогового законодательства и связано с изменением отношения самого государства к налогоплательщику.

Суть законных интересов налогоплательщиков состоит в правомерных инициативах (стремлениях) налогоплательщика, целью которых является приобретение или сохранение благ в налоговой сфере. Это во многом напоминает неписанные (в тексте закона) права налогоплательщиков. Они так же, как и субъективные права, социально обусловлены, имеют естественноправовую природу и основываются на нормах закона или правовых принципах и тем самым допускаются к реализации и гарантируются законом.

Каждому правовому понятию, явлению необходимо время, чтобы созреть. Иногда на это уходят десятилетия и даже столетия.

С позиции сегодняшнего дня рабство является преступным явлением. Известный философ Аристотель, будучи убежденным защитником прав человека, основоположником концепции справедливости, считал рабство общественно необходимым, вполне естественным и справедливым.

Верховный Суд США, опираясь на нормы одной и той же Конституции, трижды принимал решения по вопросу конституционности рабства. И только в 1953 г., т. е. более чем через 100 лет после принятия Конституции, признал, что рабство – это нарушение принципа равенства людей.

Таким образом, только «к 1953 г. общество, частью которого являются и сами судьи, наконец созрело для этого решения, – говорит Г. А. Гаджиев. – Несложно представить, что сделали бы толпы разгневанных рабовладельцев с судьями, прими они такое решение в XIX веке!» [38, с. 14].

Категория «законные интересы налогоплательщика» появляется тогда, когда созданы соответствующие условия, когда для обеспечения баланса с публичным интересом объективно возникает необходимость обогатить правовой статус налогоплательщика, расширить его правовые возможности. Это время выстраивания диалога с налогоплательщиком, учета его прав, придания им ценности. Налогоплательщик в новой парадигме должен восприниматься не как жуликоватый субъект, вечно стремящийся к уклонению, а как кормилец государства, что предполагает и определенное отношение к нему. Всему этому соответствует свой уровень развития налогообложения, налоговой культуры и налоговой политики.

Законные интересы налогоплательщика имеют широкую сферу своего применения и не сводятся только к оптимальному налоговому платежу. Они охватывают все виды налоговых отношений, закрепленные законодателем: налогустановочные отношения, отношения при исполнении обязанности по уплате налога, при осуществлении налогового контроля, при обжаловании актов налоговых органов, действий, бездействий их должностных лиц, в процессе привлечения налогоплательщика к ответственности (ст. 2 НК РФ). Законные интересы налогоплательщика наряду с субъективными правами с развитием гуманитарного начала в налоговом праве стремятся приобрести определенный смысл, становятся объектом правового регулирования и (или) их учета правоприменителем.

Если посмотреть на первоначальную редакцию ст. 12 «Права налогоплательщика» Закона РФ от

27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», содержащую всего четыре базовых субъективных права, и сравнить ее с действующей редакцией ст. 21 НК РФ, то увидим, что количественно перечень основных прав налогоплательщиков заметно увеличился (до шестнадцати). Обусловлено это как раз объективным воплощением отдельных интересов налогоплательщиков в субъективные права.

В системе «государство – налогоплательщик» утверждается приоритет личности и ее прав. Конституционный принцип уважения чести и достоинства выходит на первый план и тем самым обязывает государство охранять достоинство личности налогоплательщика и брать под защиту правомерные его стремления.

Конституционный Суд РФ неоднократно отмечал: «Обеспечение достоинства личности предполагает, что личность в ее взаимоотношениях с государством выступает не как объект государственной деятельности, а как равноправный субъект, который может защищать свои права всеми не запрещенными законом способами и спорить с государством в лице любых его органов» [39; 40].

В методологической основе любой отрасли права лежит аксиология права: теория ценностей в праве и ценности права. В этой связи закрепление понятия «законные интересы» на конституционном уровне (ч. 2 ст. 36, ч. 3 ст. 55 Конституции РФ) представляется неслучайным. Оно свидетельствует об их значимости для государства и общества; они приобретают особую ценность для налогоплательщика.

Использование в тексте закона понятия законных интересов наряду с субъективными правами позволяет сделать вывод, что речь идет о самостоятельной категории, наполненной собственным смыслом. Законные интересы выступают самостоятельным объектом судебной и административной защиты. В то же время отсутствие официального разъяснения затрудняет применение данного понятия на практике.

В литературе справедливо отмечается «недостаток» законных интересов, который состоит в отсутствии «законодательных указаний о том, что именно представляет из себя законный интерес» [41, с. 57], тогда как в отдельных делах «требуется установление и определение этого самого законного интереса» [41, с. 57].

Это делает необходимым придание законным интересам официального разъяснения, например Пленумом Верховного Суда РФ или Конституционным Судом РФ, как это было сделано Конституционным Судом Украины в деле об охраняемом законом интересе [42].

В литературе можно встретить различные определения законного интереса. Не вдаваясь в их анализ, в качестве варианта можно предложить следующее авторское определение понятия законного интереса налогоплательщика: *законный интерес налогоплательщика* – это социально определенное и юридически обеспеченное государством правовое дозволение, выражающееся в правомерных стремлениях налогоплательщика извлекать обоснованную налоговую выгоду или пользоваться иным

благом в сфере налоговых отношений в целях удовлетворения объективно необходимых потребностей, обусловленных статусом налогоплательщика.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. № 31. 1998. Ст. 3824.
2. Фасмер М. Этимологический словарь русского языка: в 4 т. Т. 2. / пер. с нем. и доп. О. Н. Трубачева. 2-е изд., стер. М.: Прогресс, 1986. 672 с.
3. Рассказова Н. Ю. Ростовщические проценты // Основные проблемы частного права: сб. статей к юбилею А. Л. Маковского / отв. ред. В. В. Витрянский, Е. А. Суханов. М.: Статут, 2010. С. 219–243.
4. Берман Г. Дж. Западная традиция права: эпоха формирования. М.: Изд-во МГУ, 1994. 592 с.
5. Малинова А. Г. История терминов «интерес» и «законный интерес» в европейской литературной и правовой лексике XVI–XVII вв. // Территория инноваций. 2017. № 4 (8). С. 91–96.
6. Словарь русского языка XVIII века. Вып. 9 (Из – Каста). СПб.: Наука, 1997. 270 с.
7. Российское законодательство X–XX веков: Законодательство периода расцвета абсолютизма: в 9 т. Т. 5 / отв. ред. Е. И. Индова; под общ. ред.: О. И. Чистякова. М.: Юрид. лит., 1987. 528 с.
8. Малинова А. Г. История термина «государственные интересы» в отечественной правовой лексике // Территория инноваций. 2017. № 4 (8). С. 75–83. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=29036962>.
9. Лексика русского литературного языка XIX–начала XX века / [Е. П. Ходакова, Л. М. Грановская, В. М. Филиппова [и др.]; отв. ред. Ф. П. Филин]. М.: Наука, 1981. 359 с.
10. Малинова А. Г. История термина «интерес» в отечественной правовой лексике второй половины XVIII века // Территория инноваций. 2017. № 4 (8). С. 83–90. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=29036963>.
11. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка. М., 1980. Т. 2. 779 с.
12. Ожегов С. И. Словарь русского языка / под ред. Н. Ю. Шведовой. Изд. 15-е, стереотип. М.: Русский язык, 1984. 816 с.
13. Малько А. В., Субочев В. В. Законные интересы в правовой жизни общества // Правоведение. 2014. № 2. С. 84–98.
14. Монтень М. Опыты: в 3 кн. Кн. 1. М.: ЭКСМО, 2015. 1216 с.
15. Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. Изд. 2-е, перераб. и дополн. М.: Центр «ЮрИнфоР», 2006. 448 с.
16. Салказанов А. Э. Преступное уклонение от уплаты платежей в бюджеты России: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. 275 с.
17. Берендтс Э. Н. Русское финансовое право. Лекции читанные в Императорском Училище Правоведения. СПб.: Типо-лит. С.-Петербург. одиноч. тюрьмы, 1914. 457 с.
18. Иловайский С. И. Учебник финансового права. 4-е изд. Одесса: Типо-хромолит. А. Ф. Соколовского, 1904. 383 с.
19. Об основных принципах организации Государственного нотариата: постановление ЦИК и СНК СССР от 14.05.1926 // Собрание Законов СССР. 1926. № 35. Ст. 252.
20. О введении в действие Положения о Государственном нотариате РСФСР: постановление ВЦИК, СНК РСФСР от 20.07.1930 // Собрание узаконений РСФСР. 1930. № 38. Ст. 476.
21. Об основах налоговой системы в Российской Федерации: закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. 12.03.1992. № 11. Ст. 527.
22. О государственной налоговой службе: постановление Совмина СССР от 24.01.1990 № 76 // Собрание Постановлений Правительства СССР. 1990. № 5. Ст. 28.
23. О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций: закон СССР от 21.05.1990 № 1492-1 // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. 1990. № 22. Ст. 394.
24. Репин И. А. История правового регулирования налоговых отношений в России в IX – начале XX в.: дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2015. 176 с.
25. Коршунова М. В. Горизонтальный мониторинг и развитие налогового контроля в РФ // Финансы. 2013. № 3. С. 32–37.
26. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002. 555 с.
27. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2001. 252 с.
28. Загулина Т. Н. Постановка проблемы регулирования принципов налоговых правоотношений (конституционный аспект) // Финансовое право. 2008. № 6. С. 16–19.
29. Свистунов А. А. Проблемы построения налоговой политики государства в процессе эволюции принципов налогообложения // История государства и права. 2006. № 8. С. 19–21.
30. Шаталов С. Д. «Создание новой налоговой системы – та еще задачка»; интервьюер М. Завязочкина. // Налоговед. 2017. № 2. С. 15–31.
31. Попов В. В. Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2012. 488 с.
32. Колесников С. И. Законные интересы налогоплательщика и их учет в правоприменительной деятельности: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. 198 с.
33. Соловьев В. А. Частный и публичный интерес субъектов налоговых правоотношений: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. 194 с.
34. Швец А. В. Нормативно-правовое обеспечение законных интересов субъектов налоговых правоотношений: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2013. 181 с.
35. Юрковский А. В. Правовая эстология как элемент правовой аксиологии, сравнительного правоведения, юридической, гуманитарной науки // *Wschodnio europejskie Czasopismo Naukowe (East European Scientific Journal)*. № 8 (12). 2016. С. 107–109.
36. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблицер, 2015. 796 с.
37. Зорькин В. Д. Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда // Сравнительное конституционное обозрение. 2006. № 3. С. 98–106.
38. Гаджиев Г. А. У нас огромный поток жалоб налогоплательщиков, и он вряд ли уменьшится в обозримом будущем // Российский налоговый курьер. 2004. № 24. С. 11–14.
39. По жалобам граждан Евдокимова Дениса Викторовича, Мирошникова Максима Эдуардовича и Резанова Артема Сергеевича на нарушение их конституционных прав положениями статьи 333.36 Налогового кодекса Российской Федерации и

статьи 89 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации: определение Конституционного Суда Российской Федерации от 13.06.2006 № 272-О // Собрание законодательства РФ. 2006. № 45. Ст. 4738.

40. По жалобам граждан Ахалбедашвили Мамуки Гурамовича и Молдованова Константина Викторовича на нарушение их конституционных прав подпунктом 10 пункта 1 статьи 333.19 Налогового кодекса Российской Федерации: определение Конституционного Суда Российской Федерации от 13.06.2006 № 274-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 6.

41. Карнушин В. Е. Теоретическое понятие гражданского правонарушения в свете новейших изменений гражданского законодательства // Арбитражный и гражданский процесс. 2017. № 7. С. 54–58.

42. Решение Конституционного Суда Украины от 01.12.2004 № 18-рп/2004 «По делу по конституционному представлению 50 народных депутатов Украины относительно официального толкования отдельных положений части первой статьи 4 Гражданского процессуального кодекса Украины (дело об охраняемом законом интересе)» [Электронный ресурс]. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KS04025.html (дата обращения: 25.07.2018).

References

1. *Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 № 146-FZ* [Tax Code of the Russian Federation (part one) dated 31.07.1998 № 146-FZ]. *Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii* [Collected Legislation of the Russian Federation], 1998, no. 31, Article 3824 [in Russian].

2. Fasmer M. *Etimologicheskii slovar' russkogo iazyka: v 4 t. T.2. Per. s nem. i dop. O. N. Trubacheva. 2-e izd., ster.* [Etymological dictionary of the Russian language. In 4 Vols. Vol. 2. Translation from German and additions by O. N. Trubacheva. 2nd edition, stereotyped]. M.: Progress, 1986, 672 p. [in Russian].

3. Rasskazova N. Yu. *Rostovshchicheskie protsenty* [Usurious interest]. In: *Osnovnye problemy chastnogo prava: Sb. statei k iubileiu A.L. Makovskogo. Otv. red. V. V. Vitrianskii, E. A. Sukhanov* [Main problems of private law: Collection of articles for the anniversary of A. L. Makovsky. V. V. Vitryansky, E. A. Sukhanov (Eds.)]. M.: Statut, 2010, pp. 219–243 [in Russian].

4. Berman G. Dzh. *Zapadnaia traditsiia prava: epokha formirovaniia* [Western tradition of law: the era of formation]. M.: Izd-vo MGU, 1994, 592 p. [in Russian].

5. Malinova A. G. *Istoriia terminov «interes» i «zakonnyi interes» v evropeiskoi literaturnoi i pravovoi leksike XVI–XVII vv.* [History of the terms «interest» and «legitimate interest» in the European literary and legal vocabulary of the XVI–XVII centuries]. *Territoriia innovatsii* [Innovation territory], 2017, no. 4 (8), pp. 91–96. Available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=29036964> [in Russian].

6. *Slovar' russkogo iazyka XVIII veka. Vypusk 9 (Iz – Kasta)* [Dictionary of the Russian language of the XVIII century. Issue 9 (Iz – Kasta)]. SPb.: Nauka, 1997, 270 p. [in Russian].

7. *Rossiiskoe zakonodatel'stvo X–XX vekov: Zakonodatel'stvo perioda rastsveta absoliutizma: v 9 tomakh. T. 5. Otv. red.: E. I. Indova; pod obshch. red.: Chistiakov O. I.* [Russian legislation of the X–XX centuries: Legislation of the period of flowering of absolutism: in 9 volumes. Vol. 5. E. I. Indova; Chistyakov O. I. (Eds.)]. M.: Iurid. lit., 1987, 528 p. [in Russian].

8. Malinova A. G. *Istoriia termina «gosudarstvennye interesy» v otechestvennoi pravovoi leksike* [History of the

term «state interests» in the domestic legal vocabulary]. *Territoriia innovatsii* [Innovation territory], 2017, no. 4 (8), pp. 75–83. Available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=29036962> [in Russian].

9. *Leksika russkogo literaturnogo iazyka XIX – nachala XX veka* [E. P. Khodakova, L. M. Granovskaia, V. M. Filippova i dr.; Otv. red. F. P. Filin] [Vocabulary of the Russian literary language of the XIX – early XX century] [E. P. Hodakova, L. M. Granovskaya, V. M. Filippova et al.; F. P. Filin (Ed.)]. M.: Nauka, 1981, 359 p. [in Russian].

10. Malinova A. G. *Istoriia termina «interes» v otechestvennoi pravovoi leksike vtoroi poloviny XVIII veka* [History of the term «interest» in the domestic legal vocabulary of the second half of the XVIII century]. *Territoriia innovatsii* [Innovation territory], 2017, no. 4(8), pp. 83–90. Available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=29036963> [in Russian].

11. Dal' V. I. *Tolkovyi slovar' zhivogo velikorusskogo iazyka* [Explanatory dictionary of the living great Russian language]. M., 1980, Vol. 2, 779 p. [in Russian].

12. Ozhegov S. I. *Slovar' russkogo iazyka. Pod red. N. Iu. Shvedovoi. (Izd. 15-e, stereotipnoe)* [Dictionary of the Russian language. 15th edition, stereotyped]. M.: Russkii iazyk, 1984, 816 p. [in Russian].

13. Mal'ko A. V. Subochev V. V. *Zakonnye interesy v pravovoi zhizni obshchestva* [Legal interests in the legal life of society]. *Pravovedenie*, 2014, no. 2, pp. 84–98 [in Russian].

14. Montaigne M. *Opyty: v 3 kn. Kn. I.* [Experiences: in 3 Books. Book 1]. M.: EKSMO, 2015, 1216 p. [in Russian].

15. Kucherov I. I. *Nalogovoe pravo Rossii: Kurs lektsii. Izd. 2-e, pererab. i dopoln.* [Tax law of Russia: Course of Lectures. 2nd edition, revised and enlarged]. M.: Tsentr «IurInfoR», 2006, 448 p. [in Russian].

16. Salkazanov A. E. *Prestupnoe ukлонenie ot uplaty platezhei v biudzhety Rossii: dis. ... kand. iurid. nauk* [Criminal evasion of payments to the budgets of Russia: Candidate's of Legal Sciences thesis]. M., 2017, 275 p. [in Russian].

17. Berendts E. N. *Russkoe finansovoe pravo. Lektsii chitannye v Imperatorskom Uchilishche Pravovedeniia* [Russian financial law. Lectures given at the Imperial School of Law]. SPb.: Tipo-lit. S.-Peterb. odinoch. tiur'my, 1914, 457 p. [in Russian].

18. Ilovayskiy S. I. *Uchebnik finansovogo prava. 4-e izdanie* [Textbook of financial law. 4th edition]. Odessa: Tipo-khromo-lit. A. F. Sokolovskogo, 1904, 383 p. [in Russian].

19. *Ob osnovnykh printsipakh organizatsii Gosudarstvennogo notariata: postanovlenie TSiK i SNK SSSR ot 14.05.1926* [About the basic principles of organization of the State notary: resolution of the CEC and SNK of the USSR dated 14.05.1926]. *Sobranie Zakonov SSSR* [Collection of Laws of the USSR], 1926, no. 35, Article 252 [in Russian].

20. *O vvedenii v deistvie Polozheniia o Gosudarstvennom notariate RSFSR: postanovlenie VTSiK, SNK RSFSR ot 20.07.1930* [About introduction in action of Regulations of the State notaries of the RSFSR: Decree of the VTSiK, SNK RSFSR dated 20.07.1930]. *Sobranie zakonov RSFSR* [Collection of Laws of the RSFSR], 1930, no. 38, Article 476 [in Russian].

21. *Ob osnovakh nalogovoi sistemy v Rossiiskoi Federatsii: zakon RF ot 27.12.1991 № 2118-I* [About bases of tax system in the Russian Federation: the law of the Russian Federation dated 27.12.1991 №2118-1]. *Vedomosti SND i VS RF* [Gazette of the Congress of People's Deputies of the Russian Federation and the Supreme Soviet of the Russian Federation], 1992, no. 11, Article 527 [in Russian].

22. *O gosudarstvennoi nalogovoi sluzhbe: postanovlenie Sovmina SSSR ot 24.01.1990 № 76* [State

tax service: Decree of the Council of Ministers of the USSR dated 24.01.1990 №76]. *Sobranie Postanovlenii Pravitel'stva SSSR* [Collection of Resolutions of the Government of the USSR], 1990, no. 5, Article 28 [in Russian].

23. *O pravakh, obiazannostiakh i otvetstvennosti gosudarstvennykh nalogovykh inspeksii: zakon SSSR ot 21.05.1990 № 1492-1* [About the rights, duties and responsibilities of the state tax inspections: Law of the USSR dated 21.05.1990 № 1492-1]. *Vedomosti SND i VS RF* [Gazette of the Congress of People's Deputies of the Russian Federation and the Supreme Soviet of the Russian Federation], 1990, no. 22, Article 394 [in Russian].

24. Repin I. A. *Istoriia pravovogo regulirovaniia nalogovykh otnoshenii v Rossii v IX – nachale XX v.: dis. ... kand. iurid. nauk* [History of legal regulation of tax relations in Russia in IX – early XX century: Candidate's of Legal sciences thesis]. N. Novgorod, 2015, 176 p. [in Russian].

25. Korshunova M. V. *Gorizonta'nyi monitoring i razvitiie nalogovogo kontroliia v RF* [Horizontal monitoring and development of tax control in the Russian Federation]. *Finansy* [Finance], 2013, no. 3, pp. 32–37 [in Russian].

26. Yanzhul I. I. *Osnovnye nachala finansovoi nauki: Uchenie o gosudarstvennykh dokhodakh* [Basic principles of financial science: Doctrine of state income]. M.: Statut, 2002, 555 p. [in Russian].

27. Pushkareva V. M. *Istoriia finansovoi mysli i politiki nalogov: ucheb. posobie* [History of financial thought and tax policy: study guide]. M.: Finansy i statistika, 2001, 252 p. [in Russian].

28. Zatulina T. N. *Postanovka problemy regulirovaniia printsipov nalogovykh pravootnoshenii (konstitutsionnyi aspekt)* [Statement of the problem of regulation of principles of tax relations (constitutional aspect)]. *Finansovoe pravo* [Financial law], 2008, no. 6, pp. 16–19 [in Russian].

29. Svistunov A. A. *Problemy postroeniia nalogovoi politiki gosudarstva v protsesse evoliutsii printsipov nalogooblozheniia* [Problems of building the state tax policy in the process of evolution of the principles of taxation]. *Istoriia gosudarstva i prava* [History of State and Law], 2006, no. 8, pp. 19–21 [in Russian].

30. Shatalov S. D. «Sozdanie novoi nalogovoi sistemy – ta eshche zadachka»; interv'iuer M. Zavyazochnikov. *Nalogoved* [Tax specialist], 2017, no. 2, pp. 15–31 [in Russian].

31. Popov V. V. *Zashchita prav i zakonnykh interesov sub'ektov pravootnoshenii v sfere nalogooblozheniia: voprosy teorii i praktiki. dis. ... d-ra iurid. nauk* [Protection of the rights and legitimate interests of subjects of legal relations in the field of taxation: theory and practice: Doctoral of Law thesis]. Saratov, 2012, 488 p. [in Russian].

32. Kolesnikov S. I. *Zakonnye interesy nalogoplatel'shchika i ikh uchet v pravoprimeritel'noi deiatel'nosti: dis. ... kand. iurid. nauk* [Legal interests of the taxpayer and their accounting in law enforcement activity: Candidate's of Legal Sciences thesis]. M., 2010, 198 p. [in Russian].

33. Soloviev V. A. *Chastnyi i publichnyi interes sub'ektov nalogovykh pravootnoshenii: dis. ... kand. iurid. nauk* [Private and public interest of subjects of tax relations: Candidate's of Legal Sciences thesis]. M., 2002, 194 p. [in Russian].

34. Shvets A. V. *Normativno-pravovoe obespechenie zakonnykh interesov sub'ektov nalogovykh pravootnoshenii: dis. ... kand. iurid. nauk* [Legal and regulatory support of legitimate interests of the subjects of tax relations: Candidate's of Legal Sciences thesis]. Saratov, 2013, 181 p. [in Russian].

35. Yurkovskiy A. V. *Pravovaia estologiya kak element pravovoi aksiologii, sravnitel'nogo pravovedeniia, iuridicheskoi, gumanitarnoi nauki* [Legal estology as an element of legal axiology, comparative law, legal,

humanitarian science]. *Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe (East European Scientific Journal)*, 2016, no. 8 (12), pp. 107–109 [in Russian].

36. *Nalogovoe pravo: Uchebnik dlia vuzov. Pod red. S. G. Pepeliaeva* [Tax law: Textbook for high schools. S. G. Pepeliaev (Ed.)]. M.: Al'pina Publisher, 2015, 796 p. [in Russian].

37. Zor'kin V. D. *Konstitutsionno-pravovye aspekty nalogovogo prava v Rossii i praktika Konstitutsionnogo Suda* [Constitutional and legal aspects of tax law in Russia and the practice of the Constitutional Court]. *Sravnitel'noe konstitutsionnoe obozrenie* [Comparative Constitutional Review], 2006, no. 3, pp. 98–106 [in Russian].

38. Gadzhiev G.A. *U nas ogromnyi potok zhalob nalogoplatel'shchikov, i on vriad li umen'shitsia v obozrimom budushchem* [We have a huge flow of complaints from taxpayers, and it is unlikely to decrease in the foreseeable future]. *Rossiiskii nalogovyi kur'er* [Russian tax courier], 2004, no. 24, pp. 11–14 [in Russian].

39. *Po zhalobam grazhdan Evdokimova Denisa Viktorovicha, Miroshnikova Maksima Eduardovicha i Rezanova Artema Sergeevicha na narushenie ikh konstitutsionnykh prav polozheniiami stat'i 333.36 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii i stat'i 89 Grazhdanskogo protsessual'nogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii: opredelenie Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii ot 13.06.2006 № 272-O* [Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 13.06.2006 № 272-O «On complaints of citizens Evdokimov Denis Viktorovich, Miroshnikov Maxim Eduardovich and Rezanov Artem Sergeevich on violation of their constitutional rights by the provisions of Article 333.36 of the Tax Code of the Russian Federation and Article 89 of the Civil Procedure Code of the Russian Federation»]. *Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii* [Collected Legislation of the Russian Federation], 2006, no. 45, Article 4738 [in Russian].

40. *Po zhalobam grazhdan Akhalbedashvili Mamuki Guramovicha i Moldovanova Konstantina Viktorovicha na narushenie ikh konstitutsionnykh prav podpunktom 10 punkta 1 stat'i 333.19 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii: opredelenie Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii ot 13.06.2006 № 274-O* [Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 13.06.2006 № 274-O «On complaints of citizens Akhalbedashvili Mamuka Guramovich and Moldovanov Konstantin Viktorovich on violation of their constitutional rights by subparagraph 10 of point 1 of Article 333.19 of the Tax Code of the Russian Federation»]. *Vestnik Konstitutsionnogo Suda RF* [Bulletin of the Constitutional Court of the Russian Federation], 2006, no. 6 [in Russian].

41. Karnushin V. E. *Teoreticheskoe poniatie grazhdanskogo pravonarusheniia v svete noveishikh izmenenii grazhdanskogo zakonodatel'stva* [Theoretical concept of a civil offense in the light of the latest changes in civil legislation]. *Arbitrazhnyi i grazhdanskii protsess* [Arbitrazh and Civil Procedure], 2017, no. 7, pp. 54–58 [in Russian].

42. *Reshenie Konstitutsionnogo Suda Ukrainy ot 01.12.2004 № 18-rp/2004 «Po delu po konstitutsionnomu predstavleniiu 50 narodnykh deputatov Ukrainy otnositel'no ofitsial'nogo tolkovaniia otdel'nykh polozhenii chasti pervoi stat'i 4 Grazhdanskogo protsessual'nogo kodeksa Ukrainy (delo ob okhraniaemom zakonom interese)»* [Elektronnyi resurs] [Decision of the Constitutional Court of the Ukraine dated 01.12.2004 № 18-RP/2004 «With regard to case of the constitutional representation of 50 people's deputies of the Ukraine on the official interpretation of certain provisions of part one of Article 4 of the Civil Procedure Code of the Ukraine (case of legally protected interest)» [Electronic resource]. Available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KS04025.html (accessed 25.07.2018) [in Ukrainian].