

АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВЫЕ МЕХАНИЗМЫ ЗАЩИТЫ ПРАВ ГРАЖДАН В ФИСКАЛЬНЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ

Кобзарь-Фролова М.Н.¹

Ключевые слова: права и свободы в фискальной сфере как высшая ценность государства, обеспечение защиты прав, защита законных интересов, гарантии прав и свобод, средства и механизмы правовой защиты, диспозиция, административная и судебная защита, обжалование.

Аннотация

Цель работы: продемонстрировать административно-правовые механизмы защиты прав граждан в фискальных правоотношениях, на примере механизма защиты прав в административном порядке в сфере налогов и сборов.

Методы: историко-правовой, логический, аналитический, методы синтеза и обобщающего анализа.

Результат исследования: в статье проводится линия, позволяющая проанализировать процесс формирования административно-правовых механизмов защиты прав граждан в фискальных правоотношениях, приведены отдельные нормативные правовые акты, имеющие историографическое значение, но и повлиявшие на становление механизмов защиты в административном порядке в современной правовой системе. В статье показано: встав на путь демократических преобразований, Российская Федерация на высшем, конституционном уровне закрепила положение о том, что человек, его права и свободы являются высшей ценностью государства. Присоединившись к международным договорам о защите прав и основных свобод, Российская Федерация перенесла основные постулаты международных актов в отечественное законодательство, тем самым подтвердила приверженность государства общепринятым международным нормам. Именно это стало основанием для разработки в фискальной сфере эффективно действующих правовых механизмов защиты прав и свобод человека. Проведенное исследование позволило выявить пробел в действующем законодательстве: до настоящего времени отсутствует определение понятия «защита прав» в публично-правовых отношениях. Данный вопрос требует отдельного внимания научной общественности.

DOI: 10.24412/1994-1404-2026-3-00-14

Введение

Современное российское законодательство сформировалось и развивается с акцентом на защиту прав, законных интересов граждан. Данное требование было закреплено в нормах-принципах ныне действующей Конституции Российской Федерации, с учетом итогов всенародного обсуждения². С момента ее принятия — человек, его права и свободы являются для государства высшей ценностью (1, ст. 2), государство признает свободы и обеспечивает гарантии защиты прав граждан. Научный и практический интерес представляет вопрос о действии (реализации на

практике) правового механизма защиты прав граждан в фискальных правоотношениях.

Постановка проблемы

Право на свободу и защиту свобод и законных интересов является величайшим достижением человечества, уместно сказать «завоеванным» относительно недавно, с победой над фашизмом во всем мире. Это право закреплено в договорах, имеющих всемирно-историческое значение. Большинство стран поддержали и присоединились к международным актам, закрепившим право отстаивать и защищать свои права и законные интересы. Так, Всеобщая декларация прав человека, принятая Генеральной Ассамблеей ООН 10 декабря 1948 г. провозгласила право всех людей на равную защиту и право на эффективное восстановление в правах

² Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Официальный текст Конституции РФ с внесенными поправками от 14.03.2020 опубликован на официальном интернет-портале правовой информации, URL: <http://pravo.gov.ru>, 04.07.2020.

¹ Кобзарь-Фролова Маргарита Николаевна, доктор юридических наук, профессор, главный научный сотрудник сектора административного права и административного процесса Института государства и права РАН, г. Москва, Россия.
E-mail: margokfnn@yandex.ru

компетентными национальными судами в случаях нарушения их основных прав, предоставленных им конституцией или законом³. Развитие этих положений нашло отражение в 7, 8, 12 и других статьях Декларации. Идентичные нормы содержатся в Международном пакте о гражданских и политических правах (ст. 17)⁴.

Заслуживает внимания статья 13 Конвенции о защите прав человека и основных свобод, которая устанавливает своеобразный примат частного интереса: «Каждый человек, чьи права и свободы... нарушены, имеет право на эффективные средства правовой защиты перед государственным органом даже в том случае, если такое нарушение совершено лицами, действовавшими в официальном качестве»⁵. Наряду с правом на равную защиту закона (статья 20) в Конвенции специально выделены положения о равном режиме осуществления и защиты субъективных прав физических и юридических лиц (статья 26). Каждый человек, права и свободы которого нарушены, имеет право на эффективное восстановление в правах и свободах в соответствии с национальным законодательством (статья 19).

Для целей данной работы **фискальная сфера** — это та сфера правоотношений, которые возникают по поводу реализации государственной политики по привлечению в бюджет государства доходов (налогов, сборов, пошлин, штрафов и прочих платежей), по поводу контроля за полнотой их уплаты, обжалования действий (бездействия) должностных лиц уполномоченных органов и прочие. Данный вид правоотношений, хоть и имеет непосредственное отношение к движению денежных средств, но вопросы управления в данной сфере отношений — это исключительная прерогатива административного права.

К настоящему времени разработана и действует система инструментов, обеспечивающих защиту прав и законных интересов граждан во всех сферах общественной жизни, в том числе в фискальной сфере. Законодательство о налогах и сборах, бюджетное, таможенное законодательство, гарантирует участникам фискальных правоотношений административную и судебную защиту их прав и законных интересов. Порядок защиты прав и законных интересов участников фискальных правоотношений определяется соответствующими законодательством Кодексом (например, Налоговым кодексом Российской Федерации⁶, Бюджетным кодексом Российской Федерации⁷, Кодексом Российской Федера-

ции об административных правонарушениях⁸) и иными кодифицированными актами и федеральными законами. Право судебной защиты прав и свобод, вплоть до обращения в международные органы по защите прав и свобод человека гарантируется каждому российскому гражданину Конституцией Российской Федерации (статья 46). Гражданский кодекс Российской Федерации направлен на обеспечение защиты гражданских прав лица во всех сферах деятельности, в т.ч. фискальной. Защиту нарушенных гражданских прав осуществляет суд, арбитражный суд или третейский суд. В случаях, прямо предусмотренных законом, защита гражданских прав осуществляется в административном порядке⁹. Надо заметить, что в юридической законодательной практике все отчетливее проявляется тенденция к сближению гражданско-правовых и бюджетных (налоговых, административных) правоотношений.

Теоретико-правовая разработанность темы

Юридическая наука всегда относилась с большим интересом к исследованию проблем защиты прав и законных интересов граждан и организаций. Механизмы защиты прав не раз становились темой для дискуссий и научных статей¹⁰. В 2019 году Уральский государственный университет выпустил даже учебное пособие на данную тему¹¹. Однако нужно заметить, что законодательного определения понятия «защита прав» в публично-правовых отношениях в российском праве до настоящего времени нет. Да и теоретики права до настоящего времени не предложили для целей применения отраслевыми публично-правовыми юридическими науками дефиниции «защита прав», не выделены критерии данного института для целей правоприменения. Нужно признать, что это существенный пробел как для науки, так и правоприменительной практики, который юридическая наука должна восполнить, только после чего правильным будет ставить вопрос о механизмах защиты. Тип решения такой проблемы в данном случае можно обозначить как концептуально-понятийный.

Попытка дать общее понятие защиты прав (в целом, без привязки к конкретной области правоотношений) была предпринята А.В. Малько, В.В. Субочевым, А.М. Шериевым, которые под защитой прав и свобод

³ Российская газета, 1995, 04 марта. № 67.

⁴ Международный пакт о гражданских и политических правах, вместе с Резолюцией 2200А (XXI) Генеральной Ассамблеи Организации Объединенных Наций (ООН) от 16 декабря 1966 г. Вступили в силу для СССР 23 марта 1976 года // Бюллетень Верховного Суда РФ. 1994. № 12.

⁵ Примечание: подписана членами Совета Европы в 1950 году // Собрание Законодательства РФ. 2001. № 2. Ст. 163.

⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

⁷ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3823.

⁸ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 1 (ч. I). Ст. 1.

⁹ Ст. 11 Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1994. № 32. Ст. 3301.

¹⁰ См. также: Сакун О.В. К вопросу о понятии «защита гражданских прав и законных интересов» // Вопросы гражданского права и процесса. № 1. 2011. С. 68—75; Смирнов А.П. К вопросу о понятии «охрана прав» и «защита прав» // Вестник Томского государственного университета, 2010, № 331, с. 123—130.

¹¹ Резер Т.М. Механизмы реализации и защиты прав человека и гражданина : учеб. пособие / Т.М. Резер, Е.В. Кузнецова, М.А. Лихачев / [под общ. ред. Т. М. Резер]; М-во науки и высш. образования Рос. Федерации, Урал. федер. ун-т. Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2019. 110 с.

предлагают понимать правовой режим, носящий обеспечительный характер, способствующий реализации прав, свобод и законных интересов в случаях, когда имеется реальная угроза их нарушения, а также деятельности, связанной с восстановлением нарушенных прав, свобод и законных интересов либо добровольным удовлетворением требований обязанностями субъектами¹². Уместно заметить, что данный режим связан с деятельностью правоохранительных (компетентных) органов и правосудием.

Анализ юридической научной литературы позволил выделить пять подходов к определению категории «защита права»:

- 1) как система юридических норм (в объективном смысле)¹³;
- 2) как система юридических мер¹⁴;
- 3) как деятельность специально уполномоченных органов публичной власти¹⁵;
- 4) как элемент субъективного права¹⁶;
- 5) как самостоятельное субъективное право (правомочие)¹⁷.

Нужно заметить, что в фискальных правоотношениях отсутствует единый подход к определению понятия «защита». Зачастую оно раскрывается через:

- принудительный способ осуществления права, применяемый в целях восстановления нарушенного права¹⁸;
- совокупность мер, направленных на восстановление или признание субъективных прав¹⁹;

- система государственно-правовых гарантий, а также деятельность уполномоченных органов, обеспечивающих защиту участников фискальных правоотношений²⁰.

Многие авторы традиционно связывают вопросы защиты с нарушением субъективного права, законного интереса. Ученые-административисты нередко включают в понятие «защита» такие элементы, как «пресечение»²¹, «предупреждение», «восстановление» права²². Зачастую в научной литературе термин «защита» подменяется или отождествляется понятием «охрана». В нашем понимании термин «защита» в понятии «правовая защита» означает двуединое явление, вбирающее в себя, и охрану прав, и защиту прав. Но с лингвистических позиций в рамках этимологии они имеют разные корни и не вполне идентичный смысл. Так, в толковом словаре В.И. Даля «защищать» означает оберегать, оборонять, отстаивать, заступаться, не давать в обиду²³. В словаре С.И. Ожегова и Н.Ю. Шведовой защита означает охраняя, оградить от посягательств, от враждебных действий, от опасности²⁴.

Таким образом, с этимологической точки зрения смысловые понятия «защита» и «охрана» не идентичны, они соотносятся как частное и общее. Защита неизменно связана с реальным или возможным нарушением права, законного интереса. Именно такой подход важен при разграничении тесно взаимосвязанных понятий «защита» и «охрана».

А.С. Зырянова верно отмечает, что защита прав и законных интересов — есть часть правовой охраны, заключающая в себе деятельность по реализации гарантий прекращения нарушения, признанию и восстановлению прав²⁵. Согласимся и с позицией Н.С. Малеина, который подчеркивает, что «охрана прав» — более широкое понятие, включающее все юридические правила по поводу определенного блага, «защита» же — это понятие, обозначающее меры, которые предусмотрены в законе на те случаи, когда право уже нарушено²⁶. Аналогичное суждение высказано С.Н. Кожевниковым²⁷: охрана — это установление общего правового режима, а защита — меры, которые предпринимаются в случаях, когда права нарушены или оспорены. В связи с чем абсолютно верна и вышеупомянутая позиция

¹² Малько А.В., Субочев В.В., Шериев А.М. Права, свободы и законные интересы: проблемы юридического обеспечения. М.: Норма: Инфра-М, 2010. С. 80—81.

¹³ Малеин Н.С. Гражданский закон и право личности. М., 1981. С. 193; Стоякин Г.Я. Защита абсолютного субъективного права // Гражданско-правовая охрана интересов личности в СССР / Под ред. О.А. Красавчиков. Свердловск, 1977. С. 54; Рожкова М.А. Средства и способы правовой защиты сторон коммерческого спора. М., 2000. С. 21. Смирнов А.П. Юридические средства защиты субъективных прав: дис. ... канд. юрид. наук [Ом. гос. ун-т им. Ф.М. Достоевского]. Омск, 2016.

¹⁴ Юрченко О.О. Право на защиту и способы защиты охраняемого законом интереса в гражданском праве. Тверь, 2004. С. 35; Басин Ю.Д. Основы гражданского законодательства и защита субъективных прав. Саратов, 1971. С. 34.

¹⁵ Вершинин А.П. Меры защиты субъективных прав по гражданскому законодательству // Проблемы совершенствования законодательства о защите субъективных гражданских прав / Под ред. В.В. Бутнева. Ярославль, 1988. С. 53; Крашенинников Е.А. Право на защиту // Методологические вопросы теории правоотношений. Ярославль, 1986. С. 9.

¹⁶ Клигман А.В. Защита субъективных гражданских прав: некоторые проблемы // Защита субъективных гражданских прав / Под ред. В.А. Рясенцева. М., 1989. С. 4; Александров Н.Г. Законность и правоотношения в советском обществе. М., 1955. С. 109; Грибанов В.П. Осуществление гражданских прав. М., 2000. С. 37; Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Общие положения. М., 2001. С. 425.

¹⁷ Гражданское право: учебник. В 2 т. Т. 1 / Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. М.: ПБОЮЛ Рожников, 2001. С. 292; Братусь С.Н. Юридическая ответственность и законность. М., 1976. С. 72—79.

¹⁸ Балакирева М.И. Право на обжалование как элемент правового статуса налогоплательщика: дис. ... канд. юрид. наук, 2005, с. 15.

¹⁹ Смирных С.Е. Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 124.

²⁰ Дудина Н.В. Правовые и организационные аспекты защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 116

²¹ См. Долгополов О.И. Рассмотрение жалоб в налоговой сфере. М.: Налоговый вестник, 2009. С. 11.

²² Смирных С.Е. Указ. соч. С. 124.

²³ Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: В 4 т. СПб., 1863—1866.

²⁴ Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка (он-лайн версия) // URL: <http://www.classes.ru/all-russian/russian-dictionary-Ozhegov-term-9872.htm>

²⁵ Там же.

²⁶ Малеин Н.С. Охрана прав личности советским законодательством. М., 1985. С. 18, 19.

²⁷ Кожевников С.Н. Меры защиты в советском праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Свердловск, 1968. С. 4, 5.

Н.И. Матузова, который считает, что охрана и защита субъективного права или охраняемого законом интереса — не одно и то же: охраняются они постоянно, а защищаются только тогда, когда нарушаются. Защита есть момент охраны, одна из ее форм. Эти понятия, как продолжает автор, — не совпадают²⁸. Очевидно верно, отметил С.С. Алексеев, — охранительные правоотношения, как указывает, начинают складываться с момента правонарушения, и при их помощи осуществляются меры юридической ответственности и защиты субъективных прав²⁹.

Указанные нормы имеют направленный, властный характер и находятся на стыке материального и процессуального права.

Краткий историко-правовой анализ генезиса института защиты прав и законных интересов налогоплательщика

Германский философ Х.Г. Гадамер отмечал: в гуманитарных науках необходимо познавать сходства, регулярности и закономерности, которые делают явления и процессы предсказуемыми³⁰. В свою очередь, русский юрист С.А. Муромцев подошел с практической точки зрения: историко-правовой анализ позволяет юристу исключить из области действующего права то, что уже отжило.... Это имеет значение, как для теории, так и для практики³¹.

Организационно-правовое становление института разрешения публичных споров в Российской империи было связано с формированием системы государственной власти. В 1711 году еще Петром I при Правительствующем Сенате был учрежден специализированный Верховный орган управления и суда, уполномоченный на разрешение споров, связанных с уплатой налогов, сборов и прочих платежей³². Вместе с тем анализ законодательства царской России, действовавший до 1860-х гг., показывает, что в России не был выработан механизм, предусматривающий судебное обжалование действий органов, взимающих налоги и иные платежи, как не существовало и специальной системы административной юстиции.

Крестьянская реформа 1861 г., судебная реформа Александра II в 1864 г., создали прогрессивные условия по введению земского и городского самоуправления, закрепили право на обжалование решений органов

управления, включая фискальные органы, в Сенат. Впервые был обозначен принцип состязательности сторон при разрешении споров (который, однако, не подлежал обязательному соблюдению). В это же время для контроля за законностью деятельности всех органов управления были сформированы губернское по земским и городским делам присутствие. Органы представляли собой особые учреждения, которые рассматривали различного рода жалобы на акты административных органов и действия (бездействие) их должностных лиц³³. Деятельность присутствия по земским и городским делам и промысловому налогу регламентировалась в особом порядке, основная их функция — судебно-административная³⁴. Смешанное губернское присутствие было утверждено в качестве первой инстанции. На заседаниях рассматривались споры, как по налогам, так и иные, например, несения повинностей и другие³⁵. Вместе с тем в деятельности присутствия, по признанию профессора государственного права С.А. Корфа, наблюдалось нежелание «признать субъективные публичные права русских граждан, вследствие чего в русском праве всегда довлел начальственный надзор над прочими функциями власти надзора»³⁶.

С введением в 1898 году промыслового налога была создана судебно-административная инстанция для рассмотрения жалоб на постановления казенных палат и общих присутствий по делам о государственном промысловом налоге³⁷.

Развитие демократических взглядов в большинстве европейских государств не могло не отразиться на законодательстве имперской России. С 1904 г. начинается период активного реформирования органов административной юстиции. Именным Высочайшим Указом от 12 декабря 1904 г. «О предначертаниях к усовершенствованию государственного порядка» Сенат обязан был принимать действительные меры к охране силы закона и обеспечить должное правосудие лицам потерпевшим от незаконных действий администрации³⁸. «Для упрочения правильного в Отечестве Нашем хода государственной жизни...» указом повелевалось: «в целях охранения равенства перед судом лиц всех состояний, ввести должное единство в устройстве судебной в Империи части и обеспечить

²⁸ Матузов Н.И. Правовая система и личность. Саратов. 1987. С. 130—131.

²⁹ Там же. Т. 2. М., 1982. С. 108, 125;

³⁰ Гадамер Г.-Г. Истина и метод : Основы филос. герменевтики : Пер. с нем. / Х.-Г. Гадамер; Общ. ред. и вступ. ст. [с. 5—36] Б.Н. Бессонова. М. : Прогресс, 1988. 699 (С. 44).

³¹ Муромцев С.А. Избранные труды по римскому и гражданскому праву. М., 2004. С. 527.

³² Об учреждении Правительствующего Сената и бытии при оном Розрядному столу вместо Розрядного приказа, и по два комиссара из губерний // ПСЗ. Т. IV. № 2321.

³³ Там же. См. также: Положение о губернских и уездных земских учреждениях высочайше утвержденное 12 июня 1890 г. // С.-Пб : типогр. Мин-ва внутренних дел, 1890.

³⁴ Зеленцов А.Б. Административная юстиция. М. : Изд-во УДН, 1997. С. 63.

³⁵ Мегрелидзе М.Р. Становление института разрешения административно-правовых споров. М. : ИД «Юриспруденция», 2008. С. 68.

³⁶ Корф С.А. Административная юстиция. СПб., 1910. С. 211.

³⁷ О поручении Правительствующему Сенату попечения о правосудии, об устройстве государственных доходов, торговли и других отраслей государственного хозяйства // ПСЗ. Т. IV. № 2330. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Государственный_промысловый_налог

³⁸ Лазаревский Н.М. Соображения комитета министров о преобразовании административной юстиции // Право. 1905. № 6. С. 385.

судебным установлениям всех степеней необходимую самостоятельность»³⁹.

В 1907 г. в рамках административной реформы, задуманной П.А. Столыпиным рассматривался вопрос о создании административных судов. По мнению Ю.Н. Старилова, в это время по многим причинам «попытки создания нормально работающей системы административной юстиции (административных судов) были безуспешны»⁴⁰.

В 1914 году была проведена реформа порядка производства и решения дел в департаментах Сената⁴¹, которая отразилась на вопросах процессуального разрешения дел в административных департаментах Сената. Не вызывает сомнения, что реформа была направлена на обновление и оптимизацию вопросов, связанных защитой и обеспечением прав и законных интересов граждан. Одним из достижений данной реформы было установление состязательности сторон при даче объяснений по делу, как выражение принципа равноправия при представлении доказательств. В результате реформы I-й Департамент Сената превратился в Высший административный суд Российской империи⁴².

Последним актом, принятым до социалистической революции 1917 года, было Положение о судах по административным делам (30 мая 1917 г.)⁴³, согласно которого судебная власть по административным делам принадлежит административным судьям; окружным судам и Правительствующему сенату. Как известно из истории, Советской властью были отвергнуты все законы и иные нормативные акты, принятые в имперской России. Выстраивать отношения юстиции пришлось заново. В целях упорядочения отношений между рабочими, крестьянами и представителями органов советской власти издается Постановление «О точном соблюдении законов». Оно было принято по инициативе В.И. Ленина в ноябре 1918 года на VI Всероссийском Чрезвычайном съезде Советов⁴⁴. В п. 3 Постановления говорится: «вменить в обязанность всем должностным лицам и советским учреждениям по требованию любого гражданина Республики, желающего обжаловать их действия, волокиту или чинимые ему в его законных притязаниях затруднения, составление соответствующего краткого протокола»⁴⁵.

Уместно заметить, что после свершения революции до перехода к НЭПу было провозглашено безналоговое общество, произошла отмена всех ранее действующих налогов и создана новая форма обложения (сбо-

ра), выполняющая чисто революционные задачи, налоговый аппарат был распущен, органы по рассмотрению жалоб были закрыты⁴⁶. Вплоть до 1937 г. законность в сфере управления обеспечивалась установлением государственного, ведомственного и общественного контроля⁴⁷.

В 1922 г. утверждается Положение о взимании налогов⁴⁸, раздел V которого предусматривал возможность подачи жалобы на неправильные действия/распоряжения должностных лиц при взимании платежей. А в 1937 г. был сделан переход к судебному надзору за законностью в вопросах государственного управления⁴⁹. Каких-либо нормативных актов, регламентирующих защиту прав и законных интересов в фискальной сфере в военное время принято не было. Вплоть до 1961 года из-за отсутствия процессуально установленной формы обжалования актов в данной сфере, обжалование регламентировалось и осуществлялось в порядке гражданского судопроизводства⁵⁰.

Право на обжалование действий должностных лиц органов государственной власти, в том числе в сфере финансов и налогов было предоставлено гражданам Указом Президиума Верховного Совета СССР от 12 апреля 1968 г.⁵¹. Нужно заметить, что указанным правовым актом впервые за долгие годы советской власти были закреплены виды обращений граждан (заявления, предложения, жалобы) и порядок их рассмотрения. Данное правило нашло отражение в консервативной Конституции СССР 1977 г. (ст. 58), в которой впервые на высшем, конституционном уровне было закреплено право граждан на обжалование в суд действий должностных лиц, однако данная норма целое десятилетие оставалась «мертвой» для большинства граждан⁵². Уже в постперестроечное время принимается Закон РФ № 4866-1 «Об обжаловании в суд действий

⁴⁶ Могилевский О.А. Налоги за 10 лет. Казань : Изд-во Татнаркомфина, 1927. С. 7.

⁴⁷ Чечот Д.М. Административная юстиция. Теорет. пробл. Л. : Изд-во Ленингр. ун-та, 1973. С. 63.

⁴⁸ Декрет совета народных комиссаров. Положение о взимании налогов и сборов от 6 мая 1922 г. URL: <https://docs.historyrussia.org/ru/nodes/351194>

⁴⁹ Постановление ЦИК и СНК СССР от 11 апреля 1937 г. «Об отмене административного порядка и установлении судебного порядка изъятия имущества в покрытие недоимок по государственным и местным налогам, обязательному окладному страхованию, обязательным натуральным поставкам и штрафам с колхозов, кустарно-промысловых артелей и отдельных граждан» // URL: <https://docs.historyrussia.org/ru/nodes/245813>

⁵⁰ Закон СССР от 8 декабря 1961 г. «Об утверждении Основ гражданского судопроизводства Союза ССР и союзных республик» // СЗ СССР. 1990. Т. 10. С. 133.

⁵¹ Указ Президиума ВС СССР от 12 апреля 1968 г. № 2534-VII (в ред. от 02.02.1988) «О порядке рассмотрения предложений, заявлений и жалоб граждан» // Свод законов СССР. 1968. Т. 1. С. 373.

⁵² Овечкин М.А. Специализированные суды в системе судов общей юрисдикции в Российской Федерации: конституционно-правовое исследование : автореф дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02 / СЮИ МВД РФ. Саратов, 2006. 26 с.

³⁹ URL: <https://constitution.garant.ru/history/act1600-1918/3080/>

⁴⁰ Старилов Ю.Н. Административная юстиция. Теория, история, перспективы. М. : НОРМА (Издательская группа «НОРМА-ИНФРА-М»), 2001. С. 6.

⁴¹ Собрание узаконений и распоряжений Правительства. 1917. № 11. Ст. 68.

⁴² Мергелидзе М.Р. Там же.

⁴³ Собрание узаконений и распоряжений Правительства. 1917. № 127. Ст. 692.

⁴⁴ URL: <https://istmat.org/node/31948>.

⁴⁵ URL: <https://istmat.org/node/31948>

и решений, нарушающих права и свободы граждан»⁵³, который предусматривал право на обжалование в суд или государственный арбитраж любых актов органов государственной власти. В настоящее время действует глава 22 Кодекса административного судопроизводства РФ (КАС РФ)⁵⁴.

Современные административно-правовые механизмы защиты прав и законных интересов и их элементы

При выборе механизмов защиты прав в фискальных правоотношениях нельзя не учитывать, что их участники наделяются законом специальным статусом, например, налогоплательщики, плательщики сборов, пошлин иных платежей. Также необходимо учитывать особенности отраслевого правового регулирования видов правовых отношений. Р.О. Халфина, очевидно, верно отметила: в фискальных областях на первый план выступают особенные характеристики субъектов отношений и их права⁵⁵. Субъекты налоговых правоотношений, являясь одновременно субъектами финансового (бюджетного) права и финансового (бюджетного) правоотношения, характеризуются комплексом юридических прав и обязанностей, свойственных одновременно гражданским отраслям и публично-правовым. Данный вид отношений, возникает, прежде всего, по поводу имущественных и личных неимущественных отношений и связан с движением денежных средств. Субъекты обязаны вести (налоговый) учет, составлять и сдавать на проверку отчетность, вести учет имущества, уплачивать законно установленные налоги и сборы в соответствующие бюджеты и внебюджетные целевые фонды и проч. Из этого следует, что специальный правовой статус участника фискальных отношений оказывает свое влияние на механизм защиты субъективных прав и законных интересов. Конституционное признание права на защиту налогоплательщика, получателя средств из государственных внебюджетных фондов и прочих, возлагает на государство обязанность создавать условия и вырабатывать действенные механизмы, способные гарантировать и обеспечить гражданам их законные права.

Подойдем к рассмотрению искомой темы с позиции административно-правовой защиты прав налогоплательщика. Статья 22 НК РФ закрепляет гарантии защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в административном и судебном порядке. Часть 2 указанной статьи говорит о том, что права налогоплательщиков корреспондируются и обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц

налоговых органов и иных уполномоченных органов. Кодексом закреплено право любого лица обжаловать ненормативные акты налоговых органов действия или бездействие их должностных лиц, если, указанные акты, действия или бездействие нарушают его права (ст. 137 НК РФ). Данная модель обязательного последовательного обжалования введена законодателем относительно недавно — в 2013 году [1]. Участникам фискальных отношений, в т.ч. налогоплательщикам предоставляется право урегулировать спор в досудебном порядке [2, с. 39—45].

Производство об оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства по административным делам выделено отдельно, регулируется КАС РФ и осуществляется в судебном порядке⁵⁶. Уместно заметить, что, например, в сфере государственных и муниципальных услуг законодатель избрал традиционный подход, позволив гражданину сделать самостоятельно выбор между административным (досудебным или внесудебным обжалованием) и судебным обжалованием [3, 4].

В административном порядке жалоба может быть подана в вышестоящий налоговый орган (п. 1, ст. 138)⁵⁷, который рассматривает жалобу, в течение пяти дней и выносит одно из следующих решений: о приостановлении исполнения решения; о частичном приостановлении исполнения решения; об отказе в приостановлении исполнения решения полностью (например, о привлечении к ответственности). О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия налоговый орган сообщает в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Жалобы на действия (бездействие) налогового органа могут подать не только предприниматели, но и лица, не относящиеся к ним, например, по вопросу о предоставлении налоговых вычетов и их сумме [5, с. 32—45], подлежащей к возмещению, о сумме сбора за предоставление услуги, на требование налогового органа об уплате задолженности, на решение о взыскании задолженности и проч. [6, с. 102—115].

Налоговый кодекс закрепляет административно-процессуальный порядок подачи жалобы и сроки подачи жалобы, порядок восстановления пропущенных сроков подачи жалобы и проч. (ст. 139), порядок и сроки подачи апелляционной жалобы [7, с. 33—36; 8, с. 115—124; 9, с. 11—19]. (ст. 139.1), процедуры рассмотрения жалобы и принятия решения по ней (ст. 140). Налогоплательщик и/или иное лицо **вправе:**

- 1) отказаться от жалобы,

⁵³ URL: <https://legalacts.ru/doc/zakon-rf-ot-27041993-n-4866-1-ob/> (в настоящее время закон утратил силу вступлением в силу Кодекса административного судопроизводства РФ).

⁵⁴ Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ // Собр. законодательства РФ, 2015, № 10, ст. 1391.

⁵⁵ Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М., 1974. С. 138.

⁵⁶ Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ // Собр. законодательства РФ, 2015, № 10, Ст. 1391.

⁵⁷ См. Письмо ФНС России от 24.10.2022 № 7-8-04/0005@ «О направлении Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2022 года по вопросам налогообложения» // СПС «КонсультантПлюс».

2) реализовать свое право на обжалование решения налогового органа путем подачи апелляционной жалобы,

3) реализовать свое право на обжалование путем подачи жалобы на вступившее в силу решение налогового органа,

4) отозвать поданную в вышестоящий налоговый орган апелляционную жалобу (жалобу) полностью или в части⁵⁸.

Современный интернет-технологии позволяют участникам фискальных отношений подать жалобу посредством сети Интернет⁵⁹.

Таким образом, в фискальной сфере законодатель использует не только императивные, но и диспозитивные механизмы, позволяя участникам делать выбор. Например: подать декларацию лично, либо иным законным способом (через представителя, почтовым отправлением, посредством сети Интернет по телекоммуникационным каналам или через личный кабинет налогоплательщика (п. 4 ст. 80 НК РФ); подать заявление на налоговый вычет или отказаться от данного права в текущем году, но использовать его в любом последующем периоде в течение трех лет (п. 1.1 ст. 172 НК РФ); выбрать метод учета доходов и расходов (ст. 271—273, 313 НК РФ) и проч., защищать свои права (в том числе истребовать излишне уплаченный налог — ст. 78 НК РФ, обжаловать акты налоговых органов — ст. 137 НК РФ) [10, с. 46—51] либо не предпринимать мер по их защите.

Вместо заключения: оказавшись на пути демократических преобразований, Российская Федерация избрала высшей ценностью — права и свободы человека. Это подтверждается тем, что Россия не просто присоединилась к международным договорам, закреп-

ившим принципы гарантированности и обеспечения и защищать прав и законных интересов граждан, но и перенесла основные постулаты международных актов в отечественное законодательство. Таким образом, в Российской Федерации были не только утверждены вопросы унификации отечественного и международного права, но и продемонстрирована приверженность государства общепринятым международным нормам.

Несомненно, на становление и законодательное закрепление административно-правовых механизмов защиты прав граждан в фискальных правоотношениях, оказал влияние тот исторический путь, который прошло российское законодательство в данной сфере.

В настоящее время в юридической законодательной практике все отчетливее проявляется тенденция к сближению гражданско-правовых механизмов защиты и публично-правовых (бюджетных налоговых, административных).

Анализ оспаривания актов должностных лиц, на примере налоговых правоотношений, показывает, что выработанный механизм защиты прав и свобод в фискальной сфере обладает некоторыми характерными свойствами, как например: упрощенный порядок, скорость рассмотрения вопроса (жалобы), отсутствие платы (не нужно уплачивать пошлину за рассмотрение дела), соблюдение налоговой тайны и проч. Кроме указанного нет необходимости привлекать защитников (адвокатов), все процедуры пошагово регламентированы одним актом — НК РФ.

В результате проведенного исследования поднята проблема: до настоящего времени отсутствует законодательное определение понятия «защита прав» в публично-правовых отношениях. Данный вопрос требует отдельного внимания научной общественности.

Литература

1. Гиноман Е.Н. Административная жалоба // СПС «КонсультантПлюс».
2. Голубитченко М.А., Галанова И.С. Досудебное урегулирование налоговых споров: перспективы в эпоху цифровизации // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». 2022. № 2. С. 39—45.
3. Зырянов С.М. Государственный контроль (надзор) : монография. М. : Контракт, 2023. 232 с.
4. Финансовое право (право публичных финансов): доктрина, законодательство, судебная практика, сравнительно-правовой анализ : монография / Д.В. Винницкий, Е.А. Захаров, М.И. Зимулькин и др.; под науч. ред. Д.В. Винницкого. Институт права БРИКС. М. : Юстицинформ, 2023. Т. I. 676 с.
5. Васильева Е.Г. Механизм взыскания неправомерно (ошибочно) предоставленного имущественного налогового вычета по НДФЛ: актуальные вопросы правоприменения // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2023. № 10. С. 32—45.

⁵⁸ Иншина Р.С. Досудебное обжалование решений налогового органа, вынесенных по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок // СПС «КонсультантПлюс». 2020.

⁵⁹ См. Приказ ФНС России от 24.10.2013 № ММВ-7-9/462@ «О вводе в эксплуатацию интерактивного сервиса «Решения по жалобам» на официальном сайте ФНС России» (вместе с «Порядком обработки и передачи данных для размещения в интернет-сервисе «Решения по жалобам») // Информация о публикации: СПС «КонсультантПлюс».

6. Лифанов Д.М. Некоторые проблемы обжалования актов органов публичной власти: теория и судебная практика // Российский юридический журнал. 2023. № 2. С. 102—115.
7. Тиханычев А.П. Налоговый оппортунизм и концепция законных интересов налогоплательщика: соотношение категорий и проблемы правоприменения // Финансовое право. 2024. № 3. С. 33—36.
8. Омелехина Н.В. Концепт интереса в финансовом праве и структуре финансовых правоотношений // Журнал российского права. 2022. № 7. С. 115—124.
9. Шишкин Р. Когда пропуск налоговиками сроков и иные их нарушения помогут налогоплательщику // Юридический справочник руководителя. 2025. № 8. С. 11—19.
10. Носенко А.В. Обжалование в механизме урегулирования административных споров при осуществлении государственного контроля (надзора) // Административное право и процесс. 2026. № 1. С. 47—51.

SECTION:
CONSTITUTIONAL LAW

ADMINISTRATIVE AND LEGAL MECHANISMS FOR PROTECTING THE RIGHTS OF CITIZENS IN FISCAL LEGAL RELATIONS

Kobzar-Frolova M.N.⁶⁰

Keywords: rights and freedoms in the fiscal sphere as the highest value of the state, ensuring the protection of rights, protection of legitimate interests, guarantees of rights and freedoms, legal protection instruments and mechanisms, disposition, administrative and judicial protection, appeal.

Abstract

Purpose of the study: to demonstrate the administrative-law mechanisms for protecting citizens' rights in fiscal legal relations, using the mechanism of administrative protection of rights in the field of taxes and levies as an example.

Research methods: historical-legal, logical, and analytical methods, as well as methods of synthesis and generalizing analysis.

Results of the study: The article traces the formation of administrative-law mechanisms for protecting citizens' rights in fiscal legal relations. It examines individual regulatory legal acts that are not only of historiographical significance but also influenced the development of administrative mechanisms for the protection of rights in the contemporary legal system. The article demonstrates that, having embarked on the path of democratic transformation, the Russian Federation established at the highest, constitutional level that human beings and their rights and freedoms constitute the highest value of the state. By acceding to international treaties on the protection of human rights and fundamental freedoms, the Russian Federation incorporated the fundamental principles of international instruments into its domestic legislation, thereby affirming the state's commitment to generally recognized international standards. This provided the basis for developing effective legal mechanisms for protecting human rights and freedoms in the fiscal sphere. The study revealed a gap in the current legislation: to date, there is no statutory definition of the concept of "protection of rights" in public-law relations. This issue requires further attention from the academic community.

References

1. Ginodman E.N. Administrativnaia zhaloba // SPS "Konsul'tantPlius".
2. Golubitchenko M.A., Galanova I.S. Dosudebnoe uregulirovanie nalogovykh sporov: perspektivy v epokhu tsifrovizatsii // Elektronnoe prilozhenie k "Rossiiskomu iuridicheskemu zhurnalu". 2022. No. 2. S. 39—45.
3. Zyrianov S.M. Gosudarstvennyi kontrol' (nadzor) : monografiia. M. : Kontrakt, 2023. 232 s.

⁶⁰ **Margarita N. Kobzar-Frolova**, Dr.Sc. (Law), Professor, Principal Researcher at the Sector of Administrative Law and Administrative Process, Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences, Moscow, Russia.
E-mail: margokfnn@yandex.ru

4. Finansovoe pravo (pravo publicnykh finansov): doktrina, zakonodatel'stvo, sudebnaia praktika, sravnitel'no-pravovoi analiz : monografiia / D.V. Vinnitskii, E.A. Zakharov, M.I. Zimul'kin i dr.; pod nauch. red. D.V. Vinnitskogo. Institut prava BRIKS. M. : Iustitsinform, 2023. T. I. 676 s.
5. Vasil'eva E.G. Mekhanizm vzyskaniia nepravomerno (oshibochno) predostavlenного imushchestvennogo nalogovogo vycheta po NDFL: aktual'nye voprosy pravoprimereniia // Imushchestvennye otnosheniia v Rossiiskoi Federatsii. 2023. No. 10. S. 32—45.
6. Lifanov D.M. Nekotorye problemy obzhalovaniia aktov organov publichnoi vlasti: teoriia i sudebnaia praktika // Rossiiskii iuridicheskii zhurnal. 2023. No. 2. S. 102—115.
7. Tikhanychev A.P. Nalogovyi opportunizm i kontseptsiiia zakonnykh interesov nalogoplatel'shchika: sootnoshenie kategorii i problemy pravoprimereniia // Finansovoe pravo. 2024. No. 3. S. 33—36.
8. Omelekhina N.V. Kontsept interesa v finansovom prave i strukture finansovykh pravootnoshenii // Zhurnal rossiiskogo prava. 2022. No. 7. S. 115—124.
9. Shishkin R. Kogda propusk nalogovikami srokov i inye ikh narusheniia pomogut nalogoplatel'shchiku // Iuridicheskii spravochnik rukovoditelia. 2025. No. 8. S. 11—19.
10. Nosenko A.V. Obzhalovanie v mekhanizme uregulirovaniia administrativnykh sporov pri osushchestvlenii gosudarstvennogo kontroliia (nadzora) // Administrativnoe pravo i protsess. 2026. No. 1. S. 47—51.

