

На правах рукописи

Климовский Руслан Викторович

СИСТЕМА НАЛОГОВОГО ПРАВА РОССИИ

Специальность 12.00.04 –
Финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2015

Работа выполнена на кафедре финансового права в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российский государственный университет правосудия»

Научный руководитель

Цинделиани Имеда Анатольевич
кандидат юридических наук, доцент

Официальные оппоненты

Разгильдиева Маргарита Бяшировна
доктор юридических наук, доцент,
профессор кафедры финансового,
банковского и таможенного права
ФГБОУ ВО «Саратовская государственная
юридическая академия»

Устинова Наталья Сергеевна
кандидат юридических наук, доцент кафедры
административного и финансового права
ФГБОУ ВО «Российский экономический
университет имени Г.В. Плеханова»

Ведущая организация

**ФГБОУ ВО «Московский государственный
университет имени М.В. Ломоносова»**

Защита состоится 26 апреля 2016 года в 12.00 часов на заседании диссертационного совета Д 170.003.03, созданного на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия», по адресу: 117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69, ауд. 910.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия».

Диссертация и автореферат размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу <http://www.rgup.ru>

Автореферат разослан «___» _____ 2016 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Е. В. Мигачева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования

В силу того, что налоговое право не оформляет сложившиеся общественные отношения, а выступает причиной возникновения налоговых правоотношений, должный способ его формирования предполагает наличие целостной теоретической концепции, содержащей цели налогово-правового регулирования и алгоритм взаимосвязанного применения корреспондирующих им правовых средств. В свою очередь результативность налогово-правового регулирования зависит от комплексного применения налогово-правовых средств в соответствии с их целевым назначением. Иными словами налогово-правовые средства должны быть организованы в научно обоснованную систему.

Вместе с тем уровень современного научного знания о системе налогового права Российской Федерации не позволяет эффективно решать указанную выше задачу в силу следующих причин.

Темпы системных исследований в отечественных юридических науках существенно отстают от общенаучного системного движения. В общей теории права идет процесс переосмысления отраслевой модели построения системы права, промежуточные результаты которого практически не учитываются представителями науки налогового права. Динамично изменяющееся налоговое право Российской Федерации способствует возникновению ряда проблем теоретического и практического характера, не имеющих в настоящее время системного решения. Теоретическое обоснование получили только некоторые новые налогово-правовые конструкции, однако они не упорядочены в единую научную модель. Развитие отечественного налогового права происходит путем формирования не согласованных между собой правовых институтов, углубляя дивергенцию системы финансового права, приращение научного знания о налоговом праве носит преимущественно количественный характер.

Таким образом, актуальность темы исследования обусловлена необходимостью дальнейшей разработки теоретических знаний о системе налогового права и совершенствования практики системного правоприменения налогово-правовых средств, исходя из их целевого назначения.

Степень научной разработанности темы. Системе налогового права, а также его структуре, элементному составу и связям посвящены труды Д.В. Винницкого, О.Н. Горбуновой, В.В. Гриценко, А.В. Демина, С.В. Запольского, М.В. Сенцовой (Карасевой), Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, Г.В. Петровой, Д.М. Щекина и других специалистов.

Вместе с тем большинство работ, в которых система налогового права выступала самостоятельным объектом исследования, были опубликованы в период принятия второй части Налогового кодекса Российской Федерации и накопленный с этого момента опыт нуждается в теоретическом осмыслении.

Насущными задачами для науки налогового права являются: выявление структурного положения налогово-правовых средств в соответствии с их целевым назначением, устранение имеющихся между ними противоречий и установление внутренних и внешних связей. Остается открытым вопрос теоретического обоснования общесистемных свойств налогово-правовых средств. Изучение тенденций в изменении системы налогового права в настоящий момент носит фрагментарный характер.

С учетом изложенного выбор темы исследования представляется своевременным и обоснованным.

Объектом исследования являются налоговые правоотношения, возникающие в ходе применения налогово-правовых средств в их системной взаимосвязи.

Предметом исследования являются налогово-правовые средства, организованные в систему в соответствии с их целевым назначением.

Цель исследования заключается в получении научного знания о факторах организации налогово-правовых средств в систему налогового

права и разработке теоретических положений, характеризующих современное состояние, свойства, связи и тенденции развития системы налогового права.

Для достижения указанных целей в работе поставлены следующие задачи:

- выявить исторические предпосылки к современному пониманию содержания и объема категории «система налогового права»;
- определить основные системные свойства налогового права и общесистемные свойства налогово-правовых средств;
- рассмотреть взаимодействие системы налогового права с гражданским правом и бюджетным правом;
- выявить системообразующие критерии, внутренние и внешние связи системы налогового права;
- рассмотреть основные части системы налогового права в разрезе их целевого назначения.

Теоретическую основу диссертационного исследования составили:

- положения отечественной науки финансового права и науки налогового права по теме исследования, изложенные в работах О.А. Борзуновой, А.В. Брызгалина, Э.Н. Берендтса, Д.В. Винницкого, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, В.В. Гриценко, Т.А. Гусевой, А.В. Демина, С.В. Запольского, М.Ф. Ивлиевой, М.В. Сенцовой (Карасевой), В.А. Кинсбургской, А.В. Красюкова, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, Е.А. Лопатниковой, Ф. Нитти, М.Ю. Орлова, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, Е.В. Порохова, М.Б. Разгильдиевой, И.Л. Самсина, Д.А. Смирнова, А.А. Соколова, Э.Д. Соколовой, И.Т. Тарасова, Н.С. Устиновой (Параскевич), Н.И. Химичевой, А.А. Храброва, И.А. Цинделиани, А.А. Шахмаметьева, Р.А. Шепенко, Д.М. Щекина и др.;
- учения о системе права, содержащиеся в научных трудах С.С. Алексеева, В.К. Бабаева, С.Н. Братуся, Т.А. Волкогон, Ю.С. Гамбарова, В.В. Ершова, А.С. Категова, Д.А. Керимова, Д.И. Мейера, С.А. Муромцева, В.С. Нерсесянца,

В.К. Райхера, П.И. Стучки, В.М. Сырых, Л.Б. Тиуновой, В.М. Хвостова, А.Ф. Черданцева Б.В. Шейндлина, Г.Ф Шершеневича и др.

- доктрина усложнения системы налогового права, представленная в работах следующих авторов: Evans С., James S., Jensen E.M., Kerr J. Krever I., Partlow R.J., Ryesky K.H., Sawyer A.

Выводы исследования соотнесены с результатами работ отечественных и зарубежных ученых в области системных исследований, в частности, А.Н. Аверьянова, В.Г. Афанасьева, Л. фон Берталанфи, И.В. Блауберга, Е.Н. Князевой, Н. Лумана, А.А. Малиновского, М. Мессаровича, Е.М. Ручимской, Т. Парсонса, В.Н. Садовского, Ю.П. Сурмина, А.И. Умова, Г.П. Щедровицкого, Э.Г. Юдина, Р.А. Corning, J.B. Ruhl.

Эмпирическая база исследования представлена результатами анализа нормативных правовых актов Российской Федерации (12), судебных актов Конституционного Суда Российской Федерации (21), Верховного Суда Российской Федерации (10), Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (18), судебных актов арбитражных судов Российской Федерации (39) за период с 1997 по 2015 годы, информационных писем органов государственной власти (5).

Методологическую основу диссертационного исследования составляют общенаучные (описание, сравнение, анализ, синтез, диахронический, синхронический и телеологический) и частнонаучные (формально-юридический, толкование, сравнительно-правовой, историко-правовой и технико-юридический) методы познания.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в уточнении научного знания о факторах организации налогово-правовых средств в систему налогового права, разработке теоретических положений, характеризующих современное состояние, свойства, связи и тенденции развития системы налогового права.

На защиту выносятся следующие положения:

1. Система налогового права Российской Федерации определена как единство форм налогового права, организованных на основе системообразующих факторов – предмета и целевого назначения.

2. Установлено, что элементами системы налогового права Российской Федерации являются формы международного и внутригосударственного налогового права, к которым отнесены основополагающие (общие) принципы международного налогового права, международные налоговые соглашения, основополагающие (общие) принципы национального налогового права и национальные нормативные правовые акты о налогах и сборах.

3. Определено понятие целостности налогового права, как характеристики, являющейся показателем внешних и внутренних состояний системы налогового права. По отношению к внешней среде целостность обозначает, что налоговое право в единстве своих налогово-правовых средств является относительно самостоятельным правовым образованием и осуществляет законченное правовое регулирование участка общественных отношений, определенных как предмет налогового права. По отношению к внутренней среде целостность фиксирует соотношение тех свойств налогово-правовых средств системы, которыми они обладают сами по себе и тех свойств, которые они приобретают при взаимодействии с другими налогово-правовыми средствами, и отражает их согласованность, подчинение общесистемным закономерностям и степень участия в реализации целей системы. Обоснован тезис, что целостность налогового права нарушена в силу следующих причин: разнонаправленность, противоречивость фискальных и управленческих целей государства и муниципальных образований; разнородность общественных отношений, входящих в предмет налогового права; низкие интегративные свойства у налогово-правовых средств налогового права.

4. Установлено, что с позиций теории систем налоговое право является простой системой. Выявлено, что с совершенствованием российского налогового права появилась тенденция к преобразованию системы налогового права в сложную систему. Отмечено, что данное преобразование сопровождается постоянным ростом объема налогово-правовых средств при одновременном снижении их формальной и фактической ясности и нарушении их взаимосвязи.

5. Сделан вывод, что основными системообразующими факторами для налогового права выступают его предмет, цели налогово-правового регулирования и целевое назначение. Обосновано утверждение, что главной целью налогово-правового регулирования является установление правовых оснований для финансовой деятельности государства и муниципальных образований по формированию публичных денежных фондов за счет законно установленных налогов и сборов. Сформулировано определение целевого назначения как инструментальной характеристики налогового права, обозначающей направленность сущностных и системных свойств налогово-правовых средств на достижение результата, определенного налоговым правотворцем, на момент их создания.

6. Выявлено, что координационные связи налогового и гражданского права носят односторонний характер, выражающийся в заимствовании налоговым правом гражданско-правовых конструкций, измененных в соответствии с целевым назначением налогово-правовых средств. Обоснован двухсторонний характер связей, образующихся при взаимодействии систем бюджетного и налогового права.

7. Структура налогового права обозначена как совокупность связей, существующих между правовыми средствами системы налогового права и обуславливающих их расположение в определенном порядке. Установлено, что системе налогового права присуще свойство полиструктурности, которое определено как существование в системе налогового права иерархически соподчиненных структур, каждая из которых соответствует определенному

уровню его анализа. Обоснована устойчивость структуры налогового права, сформированной на основании критерия целевого назначения налогово-правовых средств и включающей в себя общие, системообразующие, основные и сопутствующие части налогового права.

8. К общим налогово-правовым средствам отнесены понятийный аппарат, принципы и унифицированные положения налогового права. Общие правовые средства налогового права выражают его системные свойства, координируют и согласовывают направленность действий остальных средств, обеспечивая тем самым единство их целевого назначения в рамках системы налогового права.

Сделан вывод, что к системообразующим налогово-правовым средствам относятся институт налогового правотворчества; нормы, регулирующие правовой статус субъектов налогового права; институт налоговой обязанности; нормы, конкретизирующие налоговую обязанность. Нарушение связей данных налогово-правовых средств с остальными правовыми средствами системы налогового права ведет к утрате системой стабильности и к ее разрушению.

К основным налогово-правовым средствам отнесены: институт налогового контроля; налоговые процедуры (в частности, налоговый процесс); институт налоговой ответственности; способы обеспечения исполнения налоговой обязанности и ряд других частей. Аргументируется тезис, что основные правовые средства налогового права обеспечивают эффективность применения системообразующих правовых средств, и, таким образом, способствуют стабильному функционированию всей системы налогового права.

Сделан вывод, что сопутствующие налогово-правовые средства предназначены для решения второстепенных задач, которые возникают в ходе достижения цели налогово-правового регулирования и содержат алгоритм выбора налогово-правовых средств, который позволяет

согласовывать целеустремленные действия по достижению цели налогово-правового регулирования и решению указанных выше задач.

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в уточнении и актуализации научного знания о системе налогового права. Положения работы дополняют теорию налогового права в части положений о системообразующих факторах, элементном составе, целевом назначении налогово-правовых средств.

Практическая значимость диссертационного исследования. Содержащиеся в работе теоретически обоснованные и эмпирически подтвержденные сведения могут быть использованы в правотворческой и правоприменительной деятельности. Выводы и предложения, изложенные в диссертационном исследовании, могут применяться в дальнейших научных исследованиях проблематики системы налогового права, при разработке учебных курсов и программ, учебно-методических пособий по налоговому праву России, а также в учебном процессе при преподавании курсов «Финансовое право» и «Налоговое право».

Апробация результатов диссертационного исследования. Основные положения и выводы диссертации изложены автором в докладах, сообщениях на научно-практических конференциях и семинарах: международная научно-практическая конференция «Современная теория финансового права» 19 марта 2010 года (Москва, Российская академия правосудия), IV научно-практическая конференция аспирантов, соискателей и молодых ученых «Общетеоретические и отраслевые проблемы российского правосудия» 19 марта 2013 года (Москва, Российская академия правосудия), IX международная научно-практическая конференция «Конкретизация права: теоретические и практические проблемы» 21-25 апреля 2014 года (Москва, Российская академия правосудия).

Результаты диссертационного исследования применяются в деятельности 3-го судебного состава Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации при подготовке обзоров судебной

практики, в частности при анализе рассмотрения судами дел, связанных с пересмотром кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, в том числе затрагивающих налоговые правоотношения.

На основании материалов диссертационного исследования подготовлены для использования в работе кафедры финансового права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» три рабочих программы по учебным дисциплинам: «Налогообложение организаций финансового сектора экономики», «Налогообложение бюджетных организаций» и «Налоговая система России».

Структура диссертационного исследования обусловлена кругом вопросов, подлежащих исследованию, и состоит из введения, трех глав, включающих в себя семь параграфов, заключения и списка литературы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обоснована актуальность темы исследования, обозначены его цели и задачи, раскрыты объект и предмет, изложены методологическая, теоретическая и эмпирическая база исследования, научная новизна, выводы и положения, выносимые на защиту, выявлены теоретическая и практическая значимость диссертационной работы, представлены тезисы об апробации результатов исследования.

Первая глава **«Общая характеристика системы налогового права России»** состоит из трех параграфов.

В первом параграфе **«Опыт исследований системы права в отечественной науке. Понятие «система права»** изложены результаты диахронического и синхронического анализа понятия «система права». Установлены временные этапы развития указанного понятия от идей отечественных правоведов начала XX века до представлений, существующих

в современной юридической науке, и продемонстрировано влияние на него общенаучных системных исследований.

Сделан вывод, что представители советской правовой науки не смогли в полной мере реализовать потенциал, приданный категории «система» в рамках теории систем, для решения задач юридической науки по ряду причин. Основной причиной стал механический перенос отдельных положений теории систем в правовые исследования вместо изучения сущностных свойств права как системного объекта. Обосновано положение, что экстраполяция представителями юридической науки неадаптированных выводов системных исследований, проведенных в других науках, на правовые проблемы не привело к выработке качественно новых способов их решения. Лейтмотивом системных исследований в советской юриспруденции остался вопрос о дифференциации системы права по отраслям, что предопределило вектор отечественных научных исследований системы права в конце XX и начале XXI века.

Проведен анализ основных направлений исследований системы права на современном этапе развития отечественной юридической науки. Выявлена тенденция к критическому переосмыслению существующих подходов к поименованному понятию в той части, в которой они повторяют положения советской правовой науки. Обоснован тезис, что наиболее перспективным подходом при изучении системы права, соответствующим духу системных исследований, является интегративное правопонимание.

Второй параграф первой главы **«Основные свойства системы налогового права России»** посвящен критическому анализу подходов, существующих в современной науке налогового права к категории «система налогового права». Сделан вывод, что в общенаучном смысле система налогового права представляет собой его абстрактную модель, являющуюся формой научного представления существующего объекта, однако постулируется, что налоговое право объективно обладает рядом свойств, которые позволяют характеризовать его в качестве системы. На частнонаучном уровне исследований система налогового права

рассмотрена через призму объективных и субъективных предпосылок, оказывающих влияние на ее формирование. Обоснован тезис, что в настоящий момент отсутствует единая социально-преобразующая модель налогового права, доведенная до сведения участников налоговых отношений. Такая модель фрагментарно отражена в документах налоговой политики и пояснительных записках к налоговым законопроектам. Обосновано положение о необходимости выработки единой научной абстрактной модели налогового права на основе целей налогово-правового регулирования, которая в перспективе может способствовать созданию научно обоснованной социально-преобразующей модели налогового права.

Сделано умозаключение, что для целей настоящего исследования систему налогового права необходимо рассматривать как единство форм налогового права, организованных на основе системообразующих факторов – предмета и целевого назначения. Установлено, что система налогового права как единство частей обладает признаками структурированности и организованности. Наиболее фундаментальной характеристикой, объединяющей указанные признаки, является целостность, которая определена как показатель внешней самостоятельности системы налогового права и внутренней согласованности ее правовых средств.

Обоснован тезис, что целостность налогового права нарушена в силу следующих причин: разнонаправленность и противоречивость фискальных и управленческих целей государства и органов местного самоуправления; разнородность общественных отношений, входящих в предмет налогового права; низкие интегративные свойства у правовых средств налогового права.

Система налогового права классифицирована по основанию сложности, принятом в теории систем. Установлено, что налоговое право представляет собой простую систему, характер функционирования которой в нормальном состоянии является устойчивым, стабильным и прогнозируемым. Обосновано, что появление у системы налогового права свойств, присущих сложным системам, свидетельствует об отклонении системы налогового

права от нормального состояния равновесия с окружающей средой. Сделан вывод о том, что в системе налогового права отсутствует внутренний самоорганизующий фактор.

На основе сравнительного анализа опыта иностранных государств по упрощению налогового права выявлена тенденция к преобразованию системы налогового права Российской Федерации в сложную систему. Установлено, что проявлениями названной тенденции являются постоянный рост объема налогово-правовых средств при одновременном снижении их формальной и фактической ясности и нарушении их взаимосвязи.

В третьем параграфе первой главы **«Место налогового права в системе российского права»** содержатся результаты анализа существующих точек зрения по вопросу места и статуса налогового права в системе российского права. Дана оценка соотношению налогового права с финансовым правом с позиции теории систем и целевого назначения налогового права. Место налогового права в системе российского права определено через призму его внешних координационных связей с системами бюджетного права и гражданского права. Взаимодействие налогового права с указанными системами рассмотрено на нескольких уровнях: терминологическом, отдельных правовых норм и правовых институтов.

Сделан вывод, что координационные связи налогового права и гражданского права носят односторонний характер, выражающийся в заимствовании налоговым правом гражданско-правовых конструкций, измененных в соответствии с целевым назначением налогово-правовых средств.

На основе анализа материалов судебной практики сделан вывод об относительном характере зависимости налогового права от гражданского права. Обоснован тезис о том, что в случаях, когда гражданско-правовые средства не дают адекватного представления о сущности экономических отношений, для налогово-правового регулирования должны использоваться конструкции налогового права.

Обосновано, что при взаимодействии бюджетного и налогового права связи между системами являются двухсторонними и носят координационный характер.

Глава вторая **«Содержание системы налогового права России»** включает в себя два параграфа, в которых осуществлен анализ основных понятий и критериев построения структуры системы налогового права.

В первом параграфе **«Структура системы налогового права России»** сформулированы основные понятия, касающиеся содержания структуры системы налогового права. Сделан вывод, что элементами системы налогового права являются формы международного и внутригосударственного налогового права, к которым отнесены основополагающие (общие) принципы международного налогового права, международные налоговые соглашения, основополагающие (общие) принципы национального налогового права и национальные нормативные правовые акты о налогах и сборах. Обосновано, что субэлементами налогового права являются его нормы, принципы, понятийный аппарат и вспомогательные юридические конструкции налогового права и налогово-правовые институты.

Сформулировано понятие структуры налогового права – совокупность связей, существующих между правовыми средствами системы налогового права и обуславливающих их расположение в определенном порядке.

Проведен анализ проблемы существования в науке налогового права множества разобщенных налогово-правовых институтов и предложены пути ее решения. Выявлено, что причинами поименованной проблемы являются как нарастающая в теории права девальвация категории «правовой институт», так и игнорирование научным сообществом свойства полиструктурности системы налогового права.

Установлено, что системе налогового права присуще свойство полиструктурности, и раскрыто его содержание. Свойство полиструктурности означает, что система налогового права включает в себя

несколько иерархически соподчиненных структур, каждая из которых соответствует определенному уровню его анализа. Обосновано, что свойство полиструктурности позволяет рассматривать различные точки зрения касательно состава компонентов структуры налогового права параллельно, не противопоставляя их друг другу.

Сделан вывод, что основным критерием для выделения нового налогово-правового института должны являться цели налогово-правового регулирования. Постулируя группу норм в качестве налогово-правового института, следует обозначить практический результат, которого невозможно достичь за счет действия данных норм по отдельности.

На основании критерия целевого назначения налогово-правовых средств права сформирована структура налогового права, включающая в себя группу общих налогово-правовых средств, группу системообразующих налогово-правовых средств, группу основных налогово-правовых средств, группу сопутствующих налогово-правовых средств.

Второй параграф **«Системообразующие факторы налогового права России»** посвящен предмету, целям налогово-правового регулирования и целевому назначению налогового права. Сделан вывод, что конвенциональная трактовка предмета налогового права как его единственного системообразующего фактора нуждается в дополнении факторами целевого назначения налогового права и целями налогово-правового регулирования.

Проведен сравнительный анализ подходов к пониманию целей налогового права, существующих в научном сообществе, и сделан вывод, что целью налогово-правового регулирования является установление правовых оснований для финансовой деятельности государства и муниципальных образований по формированию публичных денежных фондов за счет законно установленных налогов и сборов. Проведено разграничение целей налогово-правового регулирования, закрепленных в налоговой политике, и целевого назначения налогово-правовых средств. Введено и раскрыто понятие

целевого назначения, как инструментальной характеристики налогового права, которая обозначает направленность существенных и системных свойств налогово-правовых средств на достижение результата, определенного налоговым правотворцем на момент их создания.

Выявлены следующие пороки в целеполагании при создании налогово-правовых норм: проблема излишне широкого понимания налоговым правотворцем пределов своей «налоговой воли», фактическая подмена целей налогового правотворца целями субъектов, которые официально не имеют отношения к налоговому правотворчеству, несоответствие налогово-правовых средств и заявленных целей государственного регулирования налоговых отношений, неадекватное выражение общественных целей налоговым правотворцем.

Глава третья **«Состав системы налогового права России»** включает в себя два параграфа, посвященные четырем основным группам правовых средств системы налогового права, выделенных по целевому назначению.

В первом параграфе **«Общие и системообразующие налогово-правовые средства»** рассмотрены общие налогово-правовые средства налогового права. Установлено, что такие налогово-правовые средства являются выражением системных свойств налогового права, координируют и согласовывают направленность действия остальных налогово-правовых средств, обеспечивая тем самым единство их целевого назначения в рамках системы налогового права. К общим налогово-правовым средствам отнесены понятийный аппарат налогового права, принципы налогового права, а также иные унифицированные положения налогового права, среди которых следует выделить нормы, которыми устанавливаются формы налогового права, предмет налогового права и институт сроков. Рассмотрены особенности каждой группы указанных налогово-правовых средств с позиции их целевого назначения и сделан общий вывод, что реализация содержащихся в них правовых положений обычно производится не сама по себе, а в совокупности с охранительными и регулятивными нормами налогового права.

Обоснован тезис о том, что установленная система форм налогового права подвержена негативному влиянию со стороны косвенных способов воздействия на существо налоговых правоотношений посредством технических норм, непосредственно не относящихся к законодательству о налогах и сборах. Отмечена тенденция к формированию собственного понятийного аппарата в отдельных главах второй части Налогового кодекса Российской Федерации.

Принципы налогового права определены как формализованные отражения закономерностей функционирования и развития всего единого массива налогово-правовых норм, являющиеся ориентиром для поддержания взаимосвязи между налогово-правовыми средствами и координации их изменений. Сделан вывод, что принципы налогового права также олицетворяют системные свойства налогового права, которые появляются у налогово - правовых средств при их взаимодействии и показывают их принадлежность к системе налогового права.

Рассмотрены и охарактеризованы с точки зрения их целевого назначения основополагающие для существования налогового права системообразующие налогово-правовые средства: институт налогового правотворчества; нормы, регулирующие правовой статус субъектов налогового права; институт налоговой обязанности; нормы, конкретизирующие налоговую обязанность.

Обосновано, что с позиций теории систем нарушение связей поименованных субэлементов с остальной системой налогового права неизбежно приведет к утрате системой стабильности и к последующему ее разрушению. По результатам анализа системообразующих налогово-правовых средств в отношении каждого из них сделан вывод о том, составляют ли они самостоятельное единое целостное образование и могут ли быть отнесены к налогово-правовому институту, либо являются конгломератом правовых средств.

Обоснован тезис, что основу системообразующих налогово-правовых средств составляет институт налоговой обязанности, положения которого

направлены на реализацию основной цели налогового права и задают вектор развития всей его системы. Рассмотрены два основных подхода к указанному институту и сделан вывод, что категория обязательства, в отличие от конструкции налоговой обязанности, как меры должного поведения налогоплательщика, не в полной мере отражает сущность правоотношений по уплате налогов и сборов с точки зрения их целевого назначения и целей участников таких правоотношений.

Установлено, что нормы, непосредственно раскрывающие институт налоговой обязанности по уплате обязательных платежей налогового характера, не являются единой системой, а представляют собой конгломерат норм, устанавливающих правовые основания для взимания налогов и сборов.

Второй параграф **«Основные и сопутствующие налогово-правовые средства»** посвящен указанным правовым средствам налогового права, которые непосредственно не содержат правовых средств для достижения главной цели налогово-правового регулирования.

К основным налогово-правовым средствам отнесены институт налогового контроля; налоговые процедуры; институт налоговой ответственности, способы обеспечения исполнения налоговой обязанности; нормы, регулирующие порядок возврата (зачета) излишне уплаченных (взысканных) сумм налога и ряд других частей налогового права. Такие части обеспечивают эффективность применения правовых средств, содержащихся в системообразующих налогово-правовых средствах, и, таким образом, способствуют стабильному функционированию всей системы налогового права. Рассмотрено целевое назначение каждого из указанных основных налогово-правовых средств и определено какие из них представляют качественно новое образование, т.е. соответствуют статусу налогово-правового института.

Обоснован тезис, что сопутствующие налогово-правовые средства косвенно направлены на достижение главной цели налогово-правового регулирования. Институт налоговой обязанности обладает относительной

независимостью от реализации целевого назначения таких правовых средств, которое носит двойной характер. Во-первых, такими средствами устанавливаются правовые средства для решения задач возникающих попутно, в ходе достижения главной цели налогово-правового регулирования. Во-вторых, сопутствующие налогово-правовые средства содержат в себе алгоритм выбора правовых средств, который позволяет согласовывать целеустремленные действия по достижению главной цели налогово-правового регулирования и решению возникающих попутно задач.

В **заключении** содержатся основные выводы работы, предложения и результаты диссертационного исследования.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ:

В рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации

1. Климовский, Р.В. Усложнение системы налогового права России / Р.В. Климовский // *Налоги*. – 2015. – № 1. – С. 15-18 (0,4 п.л.);

2. Климовский, Р.В. К вопросу о целевом назначении категории «обязательство» в налоговом праве / Р.В. Климовский // *Финансовое право*. – 2015. – № 1. – С. 42-46 (0,6 п.л.);

3. Климовский, Р.В. Системный подход и структура налогового права /Р.В. Климовский // *Налоги и финансовое право*. – 2012. – № 9. – С. 88-95 (0,5 п.л.);

4. Климовский, Р.В. Подходы к определению понятия «система налогового права» и их практический аспект /Р.В. Климовский // *Адвокат*. – 2009.– № 4. – С.31-35 (0,4 п.л.);

В иных научных изданиях:

5. Климовский, Р.В. Проблемы конкретизации системы налогового права / Р.В. Климовский // Конкретизация права: теоретические и практические проблемы: Материалы IX Международной научно-практической конференции (РАП, 21-25 апреля 2014 г.) / отв. ред. д.ю.н., проф. В.М. Сырых, к.ю.н. В.Н. Власенко – М.: РГУП, 2015 – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM) (0,3 п.л.);

6. Климовский, Р.В. Особенности целей налогового права / Р.В. Климовский // Общетеоретические и отраслевые проблемы российского правосудия: материалы IV научно-практической конференции аспирантов, соискателей и молодых ученых (Российская академия правосудия, 19 марта 2013 г.). – М.: РГУП, 2014. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM) (0,3 п.л.);

7. Климовский, Р.В. Структура налогового права / Р.В. Климовский // Современная теория финансового права: Сб. материалов Международной научно-практической конференции (г. Москва, 19-20 марта 2010 г.) / под ред. С.В. Запольского, И.А. Цинделиани – М.: Российская академия правосудия, 2011. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM) (0,4 п.л.);

8. Климовский, Р.В. Опыт исследований системы права в отечественной науке /Р.В. Климовский // Законодательство и экономика. – 2008. – № 10. – С. 11 -17 (0,7 п.л.).