

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Саратовская государственная юридическая академия»

На правах рукописи

Семенов Кирилл Олегович

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ
НАЛОГОВЫХ И ТАМОЖЕННЫХ ОРГАНОВ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ)**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени кандидата юридических наук

**Научный руководитель –
доктор юридических наук, профессор
Бакаева Ольга Юрьевна**

Саратов – 2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВЫХ И ТАМОЖЕННЫХ ОРГАНОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	21
1.1. Понятие и структура системы налоговых органов Российской Федерации, ее основные звенья	21
1.2. Понятие и структура системы таможенных органов Российской Федерации, ее основные звенья	49
1.3. Понятие и генезис финансово-правовых основ взаимодействия налоговых и таможенных органов	74
1.4. Основные принципы и формы взаимодействия налоговых и таможенных органов	106
ГЛАВА 2. ПРАВОВЫЕ ФОРМЫ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВЫХ И ТАМОЖЕННЫХ ОРГАНОВ (ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ).....	125
2.1. Финансово-правовые аспекты взаимодействия налоговых и таможенных органов в процессе обмена информацией	125
2.2. Финансово-правовые аспекты взаимодействия налоговых и таможенных органов в процессе осуществления финансового контроля.....	148
2.3. Основные направления развития взаимодействия налоговых и таможенных органов в условиях развития цифровой экономики.....	169
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	189
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	193
ПРИЛОЖЕНИЯ	233
Приложение 1. Проект Соглашения о взаимодействии Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы.....	233
Приложение 2. Перечень сведений, предоставляемых налоговыми и таможенными органами в Российской Федерации	239

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. Основная часть доходов бюджетной системы Российской Федерации формируется посредством обязательных платежей, администрируемых налоговыми и таможенными органами Российской Федерации, в связи с чем их взаимодействие представляет особую значимость для выполнения указанными органами общегосударственных задач и осуществления финансовой деятельности.

Неисполнение либо ненадлежащее исполнение субъектами внешнеэкономической деятельности обязанностей по уплате таможенных и иных пошлин, налога на добавленную стоимость либо акциза при перемещении товара через таможенную границу Евразийского экономического союза, неисполнение обязанностей, предусмотренных законодательством о валютном регулировании и валютном контроле, безусловно, оказывают негативное воздействие на финансовую безопасность государства, в связи с чем значительную актуальность приобретают организация эффективного взаимодействия налоговых и таможенных органов РФ и совершенствование основных форм их совместной финансовой деятельности.

Вступление в 2018 г. в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза¹ (далее – ТК ЕАЭС), реформирование национального законодательства о таможенном регулировании², а также законодательства о налогах и сборах оказали влияние на правовое регулирование отношений, связанных с осуществлением взаимодействия налоговых и таможенных органов РФ, что подтверждает заинтересованность государства в совершенствовании совместной деятельности указанных финансовых органов.

Чрезвычайно важным является и то обстоятельство, что в Российской Федерации в настоящее время организован процесс последовательного внедрения

¹ См.: Федеральный закон от 14 ноября 2017 г. № 317-ФЗ «О ратификации Договора о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза» // СЗ РФ. 2017. № 47, ст. 6843.

² См.: Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ (с изм. и доп. от 01 мая 2019 г., № 83-ФЗ) «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2018. № 32 (ч. I), ст. 5082; 2019. № 18, ст. 2207.

информационно-электронных технологий в основные сферы государственного управления и экономики в качестве одного из главных национальных векторов движения Российской Федерации, установленных указом Президента РФ «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года»¹.

В связи с осуществлением цифровизации экономической сферы общественной жизни проводится трансформация правового регулирования отношений, связанных с осуществлением управления публичными финансами, налоговым, таможенным контролем.

В настоящее время Федеральной таможенной службой (далее – ФТС России) реализуется Комплексная программа развития на период до 2020 г.², в которой ключевыми направлениями развития ведомства признаны формирование «электронной таможни» и использование электронного взаимодействия с участниками внешнеэкономической деятельности по вопросам представления и получения информации, необходимых документов и сведений, услуг.

Одной из основ развития таможенной службы является также создание бесперебойной системы электронного межведомственного взаимодействия и обеспечение оперативного обмена информацией в сфере таможенной службы, что предусмотрено Стратегией развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года³.

Аналогичные меры по укреплению электронного межведомственного взаимодействия проводятся также налоговыми органами⁴.

¹ См.: п. «ж» ст. 1 и п. «б» ст. 11 Указа Президента Российской Федерации от 7 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» // СЗ РФ. 2018. № 20, ст. 2817.

² См.: Комплексная программа развития ФТС России на период до 2020 года: утверждена решением Коллегии ФТС России от 25 мая 2017 г. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

³ См.: Распоряжение Правительства РФ от 28 декабря 2012 г. № 2575-р (с изм. и доп. от 10 февраля 2018 г. № 207-р) «О Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года» // СЗ РФ. 2013. № 2, ст. 109; 2018. № 8, ст. 1254.

⁴ См., напр.: Приказ ФНС России от 18 января 2018 г. № ММВ-7-6/24@ «Об утверждении Стратегии ФНС России по импортозамещению ИТ-инфраструктуры и

Деятельность, связанная с созданием и функционированием систем электронного межведомственного взаимодействия налоговых и таможенных органов, отличается комплексностью и потребует от государства значительных вложений в целях преодоления имеющихся проблем взаимодействия: несвоевременности и нерегулярности обмена информацией, отсутствия единообразия формата передаваемых сведений и полного доступа к базам данных каждого из органов, несовершенного программного обеспечения и надлежащих средств его защиты от сбоев и т.п.

Изложенное обуславливает особую значимость предварительной подготовки и выработки теоретических подходов и практических предложений по совершенствованию взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации, в том числе посредством внесения изменений в действующее законодательство, закрепляющее нормативно-правовое регулирование общественных отношений по взаимодействию налоговых и таможенных органов Российской Федерации.

К сожалению, до настоящего времени в финансово-правовой науке исследованию общественных отношений, складывающихся в процессе взаимодействия налоговых и таможенных органов, не уделялось достаточного внимания. В связи с этим определение правовой природы указанных общественных отношений, установление их отличительных особенностей, исследование основных правовых форм взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации, а также выявление проблем, возникающих в процессе взаимодействия указанных финансовых органов государства, обуславливают актуальность и своевременность избранной темы исследования.

Степень теоретической разработанности темы. На настоящий момент в доктрине финансового права отсутствуют монографические научные изыскания,

программного обеспечения, применяемых в автоматизированных информационных системах ФНС России, с учетом перехода на преимущественное использование продуктов и решений отечественных производителей»; Приказ ФНС России от 2 декабря 2016 г. № ММВ-7-1/666@ «Об утверждении Стратегической карты ФНС России на 2017 - 2021 годы». Документы опубликованы не были. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

посвященные финансово-правовым основам взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации.

Отдельные вопросы взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации в последние несколько лет освещаются, в основном, в периодической печати и докладах представителей органов государственной власти. Следует признать, что многоаспектный характер взаимодействия налоговых и таможенных органов предполагает необходимость комплексного его исследования путем обращения не только к финансово-правовым нормам, но и к положениям иных отраслей права (например, административного и информационного), однако фискальный характер совместной деятельности налоговых и таможенных органов предопределяет, что основополагающими в правовом регулировании указанных общественных отношений являются нормы финансового права.

Таким образом, вопросам, связанным с определением финансово-правовой природы общественных отношений по взаимодействию налоговых и таможенных органов, их характерных особенностей, исследованием основных правовых форм взаимодействия налоговых и таможенных органов РФ, в научных изысканиях не уделялось достаточного внимания; монографические исследования, посвященные комплексному и системному анализу финансово-правового аспекта правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов РФ, в науке финансового права отсутствуют.

Объект и предмет диссертационного исследования. *Объектом* исследования являются общественные отношения, урегулированные нормами финансового права, складывающиеся в сфере взаимодействия налоговых и таможенных органов в Российской Федерации. *Предметом* исследования выступают нормы российского законодательства (финансового, налогового, таможенного и т.д.) и права Евразийского экономического союза, регулирующие правовое положение ФТС России и ФНС России, их территориальных органов как участников налоговых и таможенных отношений, а также как органов валютного контроля; научные концепции и теоретические положения о финансово-правовых

характеристиках и особенностях правоотношений, складывающихся в рамках взаимодействия налоговых и таможенных органов в Российской Федерации; материалы правоприменительной и судебной практики, данные официальной статистики.

Цель и задачи диссертационного исследования. *Цель* работы состоит в формировании концептуальных основ правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации в области налогообложения и таможенного дела, способных служить базисом для разработки научных и практических рекомендаций по совершенствованию регламентирующего их законодательства, а также по оптимизации правоприменительной практики взаимодействия указанных органов.

Обозначенная цель предопределила необходимость решения следующих *задач*:

– установить организационно-правовые основы систем налоговых и таможенных органов Российской Федерации, определяемые их финансово-правовым статусом;

– определить сущность и правовую природу взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации на основе анализа финансово-правовых, административно-правовых и иных отраслевых норм, генезис его финансово-правовых основ;

– выявить сущностные признаки взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации и выработать его дефиницию;

– разработать основные правовые принципы взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации;

– выделить и охарактеризовать императивные нормы, регулирующие финансово-правовые отношения, складывающиеся в сфере взаимодействия налоговых и таможенных органов;

– раскрыть сущность и содержание финансовых правоотношений, складывающихся в сфере взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации, выявить их отличительные особенности и виды;

- определить формы взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации;
- дать оценку организационно-правовым основам правовых форм взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации на предмет их полноты и достаточности;
- выявить финансово-правовые аспекты взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации в процессе обмена информацией;
- установить особенности правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов при осуществлении финансового контроля и администрирования обязательных платежей, в том числе с учетом развития цифровой экономики;
- выработать научные рекомендации и обосновать предложения по оптимизации правоприменительной практики и совершенствованию норм финансового законодательства в сфере правового регулирования общественных отношений, складывающихся в процессе взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации.

Методологическая основа диссертационной работы представлена комплексом общенаучных (анализ, синтез, индукция, дедукция, системный, структурно-функциональный, и др.) и частнонаучных (сравнительно-правовой, формально-юридический, правового моделирования и др.) исследовательских методов. Их применение позволило изучить специфику участия налоговых органов в правоотношениях во взаимосвязях и взаимозависимостях с другими субъектами таких правоотношений – таможенными органами, выявить определенные тенденции, а также сформулировать выводы в части совершенствования текущего законодательства.

Историко-правовой метод использовался при изучении вопроса становления и развития законодательства, регулирующего взаимодействие налоговых и таможенных органов Российской Федерации.

Использование *системно-структурного метода* обеспечило возможность определить место налоговых и таможенных органов Российской Федерации в

системе участников финансовых правоотношений, а также осуществить классификацию нормативных актов, составляющих основы финансово-правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов.

С помощью *сравнительно-правового метода* было установлено соотношение статусов налоговых и таможенных органов в рамках осуществляемого ими взаимодействия, а также выявлена общность целей, задач и функций указанных органов, являющаяся предпосылкой к осуществлению ими взаимодействия.

Методы формальной логики (анализ, синтез, дедукция, индукция и т.п.) применялись при рассмотрении отношений, составляющих объект диссертационного исследования. В частности, они позволили сформулировать дефиниции понятий «взаимодействие», «взаимодействие налоговых и таможенных органов», «форма взаимодействия», «скоординированное контрольное мероприятие», «обмен информацией» а также сформулировать и обосновать иные выводы по результатам проведенного исследования.

Совокупность указанных методов способствовала также установлению наличия проблемных аспектов в механизме осуществления взаимодействия налоговых и таможенных органов в Российской Федерации, а также отдельных нерешенных вопросов, возникающих в правоприменительной практике налоговых и таможенных органов, связанных с существующими на данном этапе пробелами в законодательстве.

Применение *формально-юридического метода* способствовало рассмотрению действующего законодательства Российской Федерации, регламентирующего сферу взаимодействия налоговых и таможенных органов, обнаружению в нем пробелов и коллизий, установлению основных направлений развития взаимодействия налоговых и таможенных органов в среднесрочной перспективе.

При выработке рекомендаций и предложений по совершенствованию законодательства в части обеспечения совершенствования существующих форм

взаимодействия налоговых и таможенных органов использовался *метод правового моделирования*.

Сравнительно-правовой метод позволил сформулировать вывод о межотраслевом характере правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации, а также разграничить финансово-правовые, административно-правовые и информационно-правовые отношения, складывающиеся в анализируемой сфере.

Теоретической основой диссертационного исследования послужили работы ведущих ученых в области теории государства и права, финансового права, налогового права, таможенного права и других отраслей научного знания.

Вопросы, составляющие объект исследования, изучены посредством обращения к работам в области общей теории права С.С. Алексеева, С.В. Бошно, С.А. Комарова, В.Л. Кулапова, А.В. Малько, М.Н. Марченко, Н.И. Матузова, В.С. Нерсисянца, В.Ю. Панченко, О.Ю. Рыбакова, И.Н. Сенякина и др.

Базовое значение для рассмотрения специальных вопросов приобрели исследования таких специалистов в области финансового и налогового права, как: А.З. Арсланбекова, Л.Л. Арзуманова, Е.М. Ашмарина, Е.Г. Беликов, О.В. Болтинова, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, Л.К. Воронова, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, А.В. Демин, А.Ю. Евдокимов, С.В. Запольский, А.Ю. Ильин, В.А. Кинсбургская, Д.Л. Комягин, Ю.А. Крохина, В.В. Кузовков, М.В. Кустова, И.И. Кучеров, Н.П. Кучерявенко, Д.М. Мошкова, О.А. Ногина, С.Г. Пепеляев, Х.В. Пешкова, Е.В. Покачалова, Е.А. Ровинский, Н.А. Саттарова, М.В. Сенцова (Карасева), Д.А. Смирнов, Э.Д. Соколова, М.Б. Разгильдиева, Р.О. Халфина, Н.И. Химичева, Ю.К. Цареградская, И.А. Цинделиани, Р.А. Шепенко, С.А. Ядрихинский и др.

Рассматривая основы теории административного права в границах избранной темы, автор обращался к научным работам Д.Н. Бахраха, Н.Н. Ковалевой, Ю.А. Колесникова, Н.М. Конины, О.В. Кононенко, В.М. Манохина, Б.В. Россинского, Ю.Н. Старилова и др.

Вопросы финансово-правового регулирования таможенного дела были рассмотрены на основе использования трудов ученых - представителей финансового и таможенного права: А.И. Ашмарина, О.Ю. Бакаевой, С.Я. Боженка, М.Е. Верстовой, О.В. Гречкиной, В.В. Гриценко, Д.В. Заседателя, А.Н. Козырина, Е.У. Латыповой, Ю.М. Литвиновой, В.М. Малиновской, Г.В. Матвиенко, А.С. Нажесткина, В.А. Соловьева, В.В. Стрельникова, Е.В. Шилиной, С.О. Шохина, А.А. Ялбулганова и др.

Определенное влияние на диссертационное исследование оказали и труды ученых-экономистов, в числе которых А.Д. Ершов, В.В. Козлов, Л.А. Лозбенко, В.А. Морозов, В.В. Покровская, В.Г. Свинухов, Д.И. Степанова и другие.

Отдельные аспекты взаимодействия налоговых и таможенных органов были изучены посредством обращения к работам зарубежных исследователей, таких как Д. Бентли, В. Крендалл, М. Мур, Б. Расселл, Т. Ясуи и др.

Нормативно-правовую базу диссертационного исследования составили Конституция Российской Федерации, Таможенный кодекс ЕАЭС и иные международные правовые акты, Налоговый кодекс Российской Федерации, федеральные законы, подзаконные нормативные акты, Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы, а также иные совместные правовые акты ФТС России и ФНС России, регулирующие взаимодействие налоговых и таможенных органов.

С целью проведения сравнительно-исторического анализа в исследовании использованы нормативно-правовые акты, утратившие юридическую силу.

Эмпирическую базу диссертационного исследования составили акты толкования права, принятые высшими судебными инстанциями, материалы судебно-арбитражной практики, официальные статистические данные и отчеты Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы, информационно-разъяснительные письма Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы, Федеральной таможенной службы и др.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке концептуальных основ правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации в его финансово-правовом аспекте, а также в обосновании на этой основе предложений по совершенствованию финансово-правового регулирования, а также правоприменительной практики взаимодействия указанных органов.

Диссертация представляет собой одно из первых комплексных исследований, которое посвящено вопросам правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов в финансово-правовом аспекте. Специфика работы состоит в формировании комплекса теоретических положений о взаимодействии налоговых и таможенных органов в Российской Федерации, его понятии, принципах и основных формах взаимодействия налоговых и таможенных органов, нацеленных на совершенствование правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов. Обоснованы научные идеи и сформулированы рекомендации по совершенствованию финансово-правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов в законодательстве о налогах и сборах, законодательстве о таможенном регулировании, а также в праве ЕАЭС.

В результате проведенного исследования **на защиту выносятся** новые или содержащие элементы новизны **положения**:

1. Организационная оптимизация четырехуровневой структуры налоговых и таможенных органов, наделенных функциональной схожестью, возможна за счет упразднения органов межрегионального уровня путем прекращения деятельности межрегиональных налоговых инспекций по федеральным округам и региональных таможенных управлений и их преобразования соответственно в структурные подразделения Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы. Нецелесообразность объединения ФТС России и ФНС России обусловлена совокупностью экономических, географических и организационных факторов, а также международными стандартами взаимодействия налоговых и таможенных органов. Построение систем налоговых

и таможенных органов Российской Федерации должно базироваться на принципах законности, единства, централизации, сочетания независимости и взаимодействия, синтеза территориальных и отраслевых начал организации финансовой деятельности.

2. Под взаимодействием налоговых и таможенных органов понимается комплекс урегулированных нормами права согласованных действий налоговых и таможенных органов, проявляющихся в различных формах их совместной деятельности и осуществляемых в целях эффективного выполнения возложенных на них функций и задач, пополнения централизованных денежных фондов государства, а также обеспечения национальной безопасности государства.

Общественные отношения по взаимодействию налоговых и таможенных органов являются составной частью финансовой деятельности государства, носят финансово-правовой характер и имеют следующие признаки:

1) урегулированы финансово-правовыми нормами, содержащимися в различных источниках, в том числе в законодательстве о налогах и сборах и таможенном законодательстве;

2) их стороны – налоговые и таможенные органы – являются субъектами финансовой деятельности государства и реализуют соответствующие финансово-правовые статусы;

3) направлены на формирование публичных денежных фондов Российской Федерации, то есть осуществление установленной для них государством фискальной функции, благодаря чему решаются финансовые задачи государства;

4) налоговые и таможенные органы как участники данных отношений осуществляют сотрудничество в целях осуществления финансового контроля и применения установленных мер финансово-правового принуждения.

3. История развития финансово-правовых основ регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов в Российской Федерации в постсоветский период существования государства имеет следующие этапы: ноябрь 1991 г. – август 1998 г. – установление основных начал взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации; август 1998 г. – июль

2005 г. – принятие и применение первого совместного нормативного правового акта, регулирующего вопросы взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации; июль 2005 г. – январь 2010 г. – комплексное правовое регулирование взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации, январь 2010 г. – январь 2018 г. – совершенствование (модернизация) правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации в условиях глобализации; с января 2018 г. по настоящее время – комплексное правовое регулирование вопросов взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации в условиях функционирования Евразийского экономического союза

4. К основным правовым принципам взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации относятся:

– законность совместной деятельности налоговых и таможенных органов, выражающаяся в том, что вопросы ее осуществления предельно регламентированы законами и нормативными правовыми актами различной юридической силы;

– конфиденциальность, заключающаяся в обязанности соблюдения должностными лицами налоговых и таможенных органов специально установленного правового режима защиты полученной информации в целях недопустимости ее разглашения третьим лицам или утраты полученной информации, а также необходимости ее использования только в рамках служебной деятельности и осуществления связанных с ней задач и функций;

– гласность, представляющая собой открытость нормативных правовых актов, устанавливающих порядок взаимодействия налоговых и таможенных органов, а также доступность результатов совместной деятельности налоговых и таможенных органов для граждан и организаций;

– безвозмездность, означающая невозможность взимания платы за предоставление и использование информации, находящейся в распоряжении налоговых и таможенных органов;

– оперативность, заключающаяся в своевременном предоставлении установленной информации налоговыми и таможенными органами друг другу в целях эффективного осуществления финансового контроля и незамедлительного пресечения выявленных нарушений норм финансового законодательства;

– взаимность, выраженная в двустороннем сотрудничестве налоговых и таможенных органов, нацеленном на наиболее полное формирование государственных доходов и обеспечение национальной безопасности посредством осуществления согласованных действий, урегулированных нормами права, по совместному администрированию обязательных платежей.

5. Нормы права, регулирующие финансово-правовые отношения, складывающиеся в сфере взаимодействия налоговых и таможенных органов, классифицированы по юридической силе на нормы права, содержащиеся в международно-правовых актах, законах и подзаконных актах; по форме предписания – на императивные и диспозитивные; в зависимости от содержания – на материальные и процессуальные.

Указанные нормы права составляют в своей совокупности субинститут права в системе финансового права; они содержатся в международных правовых актах, а также нормативных правовых актах различного уровня, входящих в систему российского законодательства.

Определена правовая природа Соглашения о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21 января 2010 г. № 0169/1, № ММ272/1, которое являет собой нормативный договор и содержит отдельные нормы финансового законодательства.

6. Под формой взаимодействия налоговых и таможенных органов понимается способ осуществления ими совместных действий, направленных на эффективное администрирование обязательных платежей, выявление, пресечение и предупреждение нарушений финансовой дисциплины, а также привлечение лиц, допустивших такие нарушения, к установленным видам юридической ответственности. Проведение скоординированных контрольных мероприятий является основополагающей правовой формой взаимодействия налоговых и

таможенных органов, представляющей собой согласованные действия указанных органов по осуществлению налогового и (или) таможенного контроля в формах соответственно налоговой и (или) таможенной проверки в отношении одного или нескольких лиц по предоставленной друг другу информации о возможных либо выявленных нарушениях права ЕАЭС, законодательства РФ о налогах и сборах и таможенном регулировании.

7. К формам взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации на федеральном, региональном (межрегиональном) и территориальном уровнях относятся:

– реализация механизма осуществления отдельных юридических процедур в процессе осуществления финансового (налогового, валютного, таможенного и др.) контроля: на региональном и территориальном уровнях;

– выявление, пресечение и предупреждение нарушений права ЕАЭС, законодательства РФ о таможенном регулировании, о налогах и сборах, валютного и иного законодательства посредством осуществления совместных действий по осуществлению финансового контроля и обмена информацией: на всех уровнях;

– обмен информацией: в плановом порядке – на федеральном уровне; в оперативном порядке – на региональном и территориальном уровнях;

– принятие совместных нормативных правовых актов: на федеральном уровне;

– методологическое взаимодействие и обмен опытом (разработка методик налогового и таможенного контроля, информирование о новых тенденциях и схемах финансовых правонарушений и преступлений и др.): на федеральном и региональном уровнях;

– создание совместных межведомственных рабочих групп: на федеральном и региональном уровнях;

– проведение совместных мероприятий (семинаров, конференций, консультаций, стажировок и пр.) по повышению профессиональной подготовки своих сотрудников: на федеральном и региональном уровнях;

- совместное проведение исследований, экспертиз: на всех уровнях;
- разработка информационных технологий, направленных на интеграцию информационных ресурсов: на федеральном уровне.

Финансово-правовые аспекты взаимодействия исследуемых субъектов проявляются в процессе налогового и таможенного администрирования, а также осуществления финансового контроля.

8. Информационный обмен между налоговыми и таможенными органами – правовая форма взаимодействия налоговых и таможенных органов, представляющая собой урегулированные нормами финансового права общественные отношения, складывающиеся по поводу взаимного совершения указанными органами действий по передаче и получению финансово-правовой информации, необходимой и используемой для целей их финансовой деятельности и укрепления государственной финансовой дисциплины.

Исследование правовой природы информационного обмена налоговых и таможенных органов позволило выделить его цели, задачи, классифицировать информацию, предоставляемую налоговыми и таможенными органами, по способу, форме, уровню, целям и источнику предоставления информации, определить указанную информацию как особый вид правовой информации – финансово-правовую информацию, представляющую собой нормативные правовые акты различного уровня, содержащие нормы финансового права, акты применения норм финансового законодательства, а также иные источники информации, содержащие юридические события и факты, связанные с осуществлением субъектами финансового права финансовой деятельности.

9. Совершенствование процесса взаимодействия налоговых и таможенных органов в условиях цифровой экономики возможно посредством перевода на единый лицевой счет всех организаций и индивидуальных предпринимателей и обеспечения посредством его использования возможности для уплаты, возврата (зачета) установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей наряду с таможенными платежами.

Проведенное исследование позволило сформулировать **предложения по совершенствованию действующего законодательства**, а именно:

1. В целях закрепления принципов организации и деятельности системы налоговых органов в правовых нормах и отнесения их к числу правовых принципов необходимо дополнить пункт 3 статьи 30 Налогового кодекса РФ абзацем вторым следующего содержания:

«Основными принципами организации и деятельности системы налоговых органов являются законность, единство, централизация, сочетание независимости и взаимодействия, синтез территориальных и отраслевых начал организации финансовой деятельности».

2. В целях обеспечения защиты прав и интересов налогоплательщиков при проведении скоординированных контрольных мероприятий налоговыми и таможенными органами необходимо обеспечить официальное опубликование совместного правового акта в виде соглашения, в котором будут предусмотрены основные положения проведения скоординированных и совместных контрольных мероприятий, а также дополнить статью 82 Налогового кодекса РФ пунктом 3.1 следующего содержания:

«Налоговые и таможенные органы имеют право проводить скоординированные и совместные проверочные мероприятия в целях осуществления контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах».

3. В целях правового закрепления принципов взаимодействия налоговых и таможенных органов предлагается дополнить часть 3 статьи 222 федерального закона от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» пунктом вторым следующего содержания:

«Взаимодействие налоговых и таможенных органов основано на принципах законности, конфиденциальности, гласности, безвозмездности, оперативности, взаимности».

4. В целях совершенствования реализации всех форм взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации разработан

предлагаемый к принятию проект Соглашения о взаимодействии ФНС России и ФТС России. Данный документ воплощает разработанные в диссертационном исследовании концептуальные основы наиболее важных направлений взаимодействия налоговых и таможенных органов в Российской Федерации и будет способствовать эффективной реализации целей и задач в области таможенного дела в условиях применения ТК ЕАЭС.

Теоретическая и практическая значимость диссертационной работы определяется тем, что выработанные концептуальные положения, выводы и предложения расширяют и углубляют сферу научных знаний в области финансово-правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации. Теоретические положения станут основой для дальнейшего осмысления финансово-правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации.

Кроме того, содержащиеся в работе теоретические выводы и практические рекомендации могут быть востребованы для решения актуальных проблем финансово-правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации правоприменительными органами, их должностными лицами, иными участниками налоговых и таможенных отношений, а также использоваться в процессе преподавания учебных курсов «Финансовое право», «Налоговое право», «Таможенное право» в юридических вузах и на юридических факультетах.

Степень достоверности результатов диссертационного исследования. Результаты проведенного исследования обеспечены непротиворечивостью теоретических положений, взятых за основу, логикой исследования, научно-теоретическим аргументированием, комплексным подходом, применением общих и специальных методов научного познания, выбор которых обусловлен целью и задачами исследования, обобщением правоприменительной практики.

Основные значимые положения, касающиеся особенностей финансово-правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации, исследованы и критически оценены с позиции их

соответствия положениям правовой теории, законодательства и правоприменительной практики.

Апробация результатов диссертационного исследования. Диссертация обсуждена на кафедре финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия» и рекомендована ею к защите.

Основные научные результаты диссертационного исследования использовались автором при проведении занятий по дисциплине «Правовое обеспечение экономической безопасности» в ОГБПОУ «Касимовский нефтегазовый колледж», а также отражены в докладах на международных научно-практических конференциях: «Правовая система и вызовы современности» (Уфа, 2015 г.), «Право и общество в условиях глобализации: перспективы развития» (Саратов, 2016 г.), «Современная юридическая наука и практика: актуальные проблемы» (Саратов, 2016 г.), «Соотношение публичных и частных интересов в условиях унификации таможенного законодательства» (Саратов, 2016 г.), «Актуальные вопросы валютного контроля в современных условиях» (Саратов, 2017 г.), «Экономическое право: теоретические и прикладные аспекты» (Москва, 2017 г.), «Таможенный кодекс ЕАЭС: первые итоги применения» (Саратов, 2018 г.), «Актуальные проблемы теории и практики таможенного дела в условиях международной экономической интеграции» (Минск, 2019 г.) и др.

Основные положения диссертационного исследования отражены в четырнадцати научных статьях общим объемом 4,63 а.л., четыре из которых опубликованы в российских рецензируемых журналах и изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации для опубликования основных научных результатов диссертаций.

Структура диссертационного исследования обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Работа состоит из введения, двух глав, объединяющих семь параграфов, заключения и библиографического списка использованных источников.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВЫХ И ТАМОЖЕННЫХ ОРГАНОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Понятие и структура системы налоговых органов

Российской Федерации, ее основные звенья

Во всех странах мира налоговые органы играют важную роль, поскольку их деятельность направлена на образование денежных фондов, необходимых государству для выполнения стоящих перед ним целей и задач.

Как справедливо указала О.В. Турчина: «Взимание налогов — древнейшая функция и одно из основных условий существования государства, развития общества на пути к экономическому и социальному процветанию <...> наличие системы контролирующих органов просто необходимо для данного вида отношений, поскольку только эта функция государственного управления обеспечивает реализацию фискального суверенитета государства»¹.

Практически во всех государствах в своей деятельности налоговые органы в силу сходности исполняемых задач и функций тесно взаимодействуют с другими фискальными органами, в первую очередь, с таможенными органами.

В целях выявления закономерных этапов развития налоговых органов, в том числе последующего обоснования этапов развития их исторического взаимодействия с таможенными органами возникает необходимость в осуществлении краткого историко-правового экскурса в целях периодизации истории развития налоговых органов. Подробный историко-правовой анализ в рамках настоящего исследования не требуется, поскольку многие правоведы уже достаточно исследовали вопросы истории развития налоговых органов в России².

Анализируя историческое развитие налоговых органов, можно указать, что система и структура налоговых органов с момента их образования постоянно

¹ Турчина О.В. Проблемы повышения эффективности налогового контроля России // *Налоги (журнал)*. 2010. № 4. С. 3-6.

² См. напр.: Петухова Н.Е. История налогообложения в России IX-XX вв.: учебное пособие. М., 2008. 415 с.; Захаров В.Н., Петров Ю.А., Шаццлло М.К. История налогов в России. IX- нач. XX в. М., 2006. 294 с.; Ровинский К.И. Податная инспекция в России (1885-1910 гг.). СПб., 1910. 210 с.

изменялась в соответствии с конкретными задачами, которые ставились перед ними государством.

Как отмечает Н.В. Васильева, история налоговых органов развивались не эволюционным, а революционным путем, в силу чего затруднительно установить преемственность налоговых органов на разных этапах развития Российского государства¹.

На основе исследованных работ по периодизации развития налоговых органов России представляется возможным выделить следующие исторические периоды становления и развития налоговых органов:

- период отсутствия фискальных органов (со времен Древней Руси – конец XV века)².
- период образования отдельных фискальных органов (конец XV века – начало XVIII века)³.
- период создания централизованной системы фискальных органов (XVIII век)⁴.
- период создания и функционирования Министерства финансов и отнесения к нему фискальных органов в качестве структурных подразделений (начало XIX века – начало XX века)⁵.

¹ См.: *Васильева Н.В.* Роль налоговых органов в формировании доходной части бюджетов (правовые проблемы): дис. ... канд. юрид. наук. Иркутск, 2003. С. 58.

² См.: *Стешенко Л.А., Шамба Т.М.* История государства и права России. Академический курс: В 2 т. М., 2003. Т. 1. С. 41, 126; *Беляев И. Д.* Лекции по истории русского законодательства / Отв. ред. *О. А. Платонов*. М., 2011. С. 134; *Свиштунов А.А., Грибанов С.Л.* История обеспечения законности и контроля за сбором налогов в России // История государства и права. 2006. № 9. С. 30.

³ См.: *Сергеевич В.И.* Лекции и исследования по древней истории русского права. М., 2004. С. 205-209; *Беляевский Ф.* Исторический очерк развития государственного контроля в России. М., 1919. С. 5; *Ерошкин Н.П.* История государственных учреждений дореволюционной России: учебник для студентов высших учебных заведений по специальности «Историко-архивоведение». 3-е изд. М.; Высш. шк., 1983. С. 4.

⁴ См. напр.: *Каллаш В.В.* Три века. Россия от Смуты до нашего времени. М.: Издание Товарищества И. Сытина, 1913. Т. 4. С. 209; *Чечулин Н.Д.* Очерки по истории русских финансов в царствование Екатерины II. СПб., 1906. С. 81–83.

⁵ См.: Манифест от 8 сентября 1802 года «Об учреждении Министерств» // Полное собрание законов Российской Империи. Собрание первое. СПб., 1830. Т. XXVII, ст. 20.406. С. 243–248.

– период создания и функционирования налоговых органов Советской России и СССР (1917 г. – 1991 г.)¹.

– период создания и функционирования налоговых органов Российской Федерации (1992 г. – по настоящее время)².

На каждом из указанных этапов развития налоговых органов существенно изменялась роль указанных органов в осуществлении финансовой деятельности государства, при этом в соответствии с изменяющимся положением налоговых органов в системе финансовых органов государства и историческим развитием налоговой системы характер взаимодействия налоговых и таможенных органов государства постепенно зарождался и приобретал новые очертания, способы и формы совместной деятельности.

Примечательным выглядит тот факт, что Коммерц-коллегия, занимавшаяся сбором таможенных пошлин, направляла ежемесячные сведения (ведомости) о сумме собранных пошлин в Камер-коллегию³. В 1733 году в качестве отдельного подразделения Камер-коллегии учреждается Доимочный приказ, в функции которого входило требование доимочных ведомостей и взыскание недоимок по ведомостям, в том числе и Коммерц-коллегии, при этом косвенные налоги в указанный период давали 42% государственных доходов⁴.

Таким образом, следует констатировать, что зарождение первоначальных механизмов взаимодействия между предшественниками налоговых и таможенных органов РФ произошло в исторический период существования коллегиальной системы управления государством.

¹ См.: *Дьяченко В.П.* История финансов СССР (1917-1950 гг.) // М.: Наука, 1978. С. 12; *Старовойтова Е.Н.* Формирование и деятельность налоговых органов в Петрограде в первые годы НЭП (1921-1923 гг): дис. .. канд. истор. наук. СПб., 2004. С. 53–54; *Цыганков Р.М.* Организационно-правовые основы деятельности налоговых органов в Российском государстве: историко-правовой аспект: дис. .. канд. юрид. наук. Краснодар, 2008. С. 60–61.

² См.: Указ Президента РФ от 31 декабря 1991 г. № 340 (с изм. и доп. от 19 июля 2001 г. № 876) «О Государственной налоговой службе Российской Федерации» // Российская газета. 1992. 13 января; Российская газета. 2001. 25 июл; Указ Президента РФ от 23 декабря 1998 г. № 1635 (с изм. и доп. от 9 августа 2000 г. № 1476) «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» // Российская газета. 1998. 25 дек.; СЗ РФ. 2000. № 33, ст. 3353.

³ См.: *Стешенко Л.А., Шамба Т.М.* Указ. соч. С. 468–469.

⁴ См.: *Каллаш В.В.* Указ соч. С. 209.

Период Советского государства характеризовался созданием единой системы налоговых органов, основной функцией которых являлся налоговый контроль, при этом господствующий в указанный исторический период командно-административный тип экономических отношений фактически являлся препятствием к развитию взаимодействия налоговых и таможенных органов.

Осуществление рыночных реформ вызвало изменения в характере деятельности налоговых органов, повышению их роли в осуществлении финансовой деятельности государства, что потребовало создания достаточно сложной, разветвленной, многоуровневой системы налоговых органов, осуществляющей многоаспектную финансовую деятельность, в основном, связанную с формированием денежных фондов государства.

Думается, что выбор наиболее оптимальной модели построения системы налоговых органов, а также определение эффективных и рациональных форм и методов их финансовой деятельности, в том числе взаимодействия с другими государственными органами, в первую очередь, с таможенными органами является одной из важнейшей задач РФ в сфере финансов.

Изучение системы налоговых органов и ее структуры необходимо для последующего исследования особенностей взаимодействия налоговых и таможенных органов и характеристики взаимных связей структурных звеньев систем указанных органов.

Термин «система» означает «целое, составленное из частей, совокупность элементов, находящихся в отношениях друг с другом, которые образуют определенное единство»¹.

А.Н. Аверьянов определяет систему как «ограниченное множество взаимодействующих элементов <...> каждая система характеризуется не только наличием связей и отношений между образовавшими ее элементами, но неразрывным единством с окружающей внешней средой, во взаимодействии с которой система проявляет свою целостность»².

¹ См.: Энциклопедический словарь / под ред. А.М. Прохорова. М., 1983. С. 1209.

² См.: Аверьянов А.Н. Системное познание мира. М., 1985. С. 43.

Налоговая система – это общее определение, которое подразумевает не только совокупность государственных органов, обеспечивающих реализацию финансовой политики в области налогового администрирования, но и практические формы их деятельности, то есть совокупность общественных отношений, складывающихся в связи с установлением, взиманием налогов и сборов и контролем за их уплатой¹.

В наиболее широком смысле систему налоговых органов необходимо понимать как необходимый структурный компонент налоговой системы РФ, которую составляют федеральные органы исполнительной власти, осуществляющие налоговое администрирование².

Законодатель определяет систему налоговых органов как единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов и иных обязательных платежей, установленных законодательством РФ³. Аналогичное определение приведено в пункте 1 статьи 30 Налогового кодекса РФ⁴ (далее – НК РФ).

¹ Более подробно о понятии «налоговая система» см.: *Болтинова О.В.* Системность в налоговом и бюджетном праве Российской Федерации // *Актуальные проблемы российского права.* 2016. № 7 (68). С. 57–67; *Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А.* Налоговое право России. Общая часть: учебник / отв. ред. *Н.А. Шевелева.* М., 2001. С. 33; *Пепеляев С.Г.* Налоговое право: учебное пособие / под ред. *С.Г. Пепеляева.* М.: ФБК-Пресс, 2000. С. 251; *Покачалова Е.В.* «Система финансов» и «финансовая система», «фонды денежных средств» и «финансовые ресурсы»: проблемы их соотношения в современном финансовом праве и экономике // *Ленинградский юридический журнал.* 2013. № 3 (33). С. 138–151; *Соколова Э. Д.* К вопросу о понятии налоговой системы // *Финансовое право.* 2011. № 1. С. 28–31; *Шепенко Р.А.* Правовое регулирование налоговой системы Китайской Народной Республики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2005. С. 12 и др.

² К таким органам представляется возможным отнести всю совокупность финансовых органов государственной власти, осуществляющих налоговое администрирование (Правительство Российской Федерации, Министерство финансов Российской Федерации, Федеральная налоговая служба, Федеральная таможенная служба и др.).

³ См.: ст. 1 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 (с изм. и доп. от 27 декабря 2018 г. № 523-ФЗ) «О налоговых органах Российской Федерации» // *Ведомости Совета народных депутатов и Верховного Совета РСФСР.* 1991. № 15, ст. 492; *СЗ РФ.* 2018. № 53 (ч. I), ст. 8449.

⁴ См.: *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)* от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп. от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ) // *СЗ РФ.* 1998. № 31, ст. 3824; 2019. № 39, ст. 5375.

Таким образом, законодатель понимает систему налоговых органов в узком смысле как совокупность органов, осуществляющих налоговый контроль и контроль за уплатой страховых взносов, то есть ФНС России, а также подведомственных ей территориальных налоговых органов.

Однако данное определение системы налоговых органов не представляется достаточно корректным, в связи с чем требует глубокого теоретического осмысления, так как, несмотря на то, что система налоговых органов обладает признаками любой из систем государственных органов в целом (функциональная общность, целостность, иерархичность, единство и т.д.), ей присущи особые свойства, характеризующие непосредственно систему налоговых органов.

В данном контексте примечательно, что Н.П. Кучеревянко, характеризуя систему налоговых органов РФ, выделяет две группы налоговых органов: «непосредственно налоговые органы, которые созданы специально и исключительно для функционирования в сфере налогообложения, <...> и опосредованно налоговые органы, которые осуществляют управление в сфере налогообложения наряду со своей основной деятельностью (таможенные органы, казначейство, финансовые органы, правоохранительные органы и др.)»¹.

Анализируя налоговые органы второй группы, необходимо более подробно остановиться на таможенных органах, поскольку они согласно п. 1 ст. 34 НК РФ пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза.

Как отмечает А.М. Дубинский, анализ НК РФ позволил сделать вывод о том, что «таможенные органы выступают участниками в группе правоотношений по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Союза, которая включает в себя следующие подгруппы: 1) отношения, связанные с порядком и сроками исчисления и добровольной уплаты данных налогов; 2) отношения, связанные с порядком и сроками исчисления и добровольной

¹ См.: Кучеревянко Н.П. Курс налогового права. Т. 1: Общая часть / под ред. Д.М. Щекина. М.: Статут, 2009. С. 269.

уплаты недоимки; 3) отношения, связанные с порядком и сроками исчисления и принудительного (бесспорного, судебного) взыскания недоимки»¹.

Представляется, что, руководствуясь принципом законности, таможенные органы могут выполнять только отдельные, строго определенные законом функции налоговых органов по взиманию налогов и только в определенных законом случаях (перемещение товара через таможенную границу Евразийского экономического союза).

В то же время, несмотря на то, что правилами ТК ЕАЭС² и законодательства РФ о таможенном регулировании предусмотрена возможность проведения таможенными органами проверок правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления налогов при перемещении товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, таможенные органы не могут проводить вместо налоговых органов по всем видам налогов и сборов выездные и камеральные налоговые проверки в соответствии с НК РФ и не входят в систему налоговых органов, поскольку система таможенных органов представляет собой самостоятельную и независимую от системы налоговых органов систему.

Положения законодательства о налогах и сборах позволяют отметить основную роль ФНС России в сфере проведения налогового контроля, однако исходя из того, что таможенные органы также имеют право осуществлять налоговый контроль в пределах, установленных федеральным законодательством, таким образом, определяются предпосылки взаимодействия данных органов.

Необходимо также отметить, что процесс взаимодействия налоговых и таможенных органов устанавливается таким образом, что его правовое регулирование осуществляется в общем виде для систем налоговых и таможенных органов, а конкретное, частное взаимодействие происходит уже между структурными элементами данных систем, в связи с чем возникает

¹ См.: *Дубинский А.М.* Налоговые органы как субъекты финансового контроля: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 28.

² См.: Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза). URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 15.07.2019).

необходимость в теоретическом осмыслении понятия «система налоговых органов» в целях ее дальнейшей характеристики.

В качестве базовых представляется возможным выделить следующие свойства системы налоговых органов:

1. Функциональная общность налоговых органов состоит в том, что на всех уровнях системы указанные органы осуществляют закрепленные строго за ними законодательством функции. Объем и характер функций не являются одинаковыми, а зависят от места, занимаемого соответствующим налоговым органом в системе налоговых органов.

2. Целостность. Каждый из налоговых органов – это не разорванная, независимая единица, замкнутая сама на себе, а составная часть целостной системы налоговых органов. Эта целостность является признаком, свойством, обусловленным самим характером деятельности налоговых органов, взаимосвязанностью и взаимодействием всех налоговых органов, без чего невозможно обеспечить указанную целостность, которая является объективной закономерностью состояния и развития совокупности налоговых органов.

3. Единство системы налоговых органов. Единство системы налоговых органов обусловлено единством цели и задач налоговых органов (ст. 30 НК РФ), единством экономического пространства (ч. 1 ст. 8 и п. 1 ст. 74 Конституции РФ¹), а также единством выполняемых ими функций (ст. 6 Закона «О налоговых органах Российской Федерации»). Каждый налоговый орган является частью единой и централизованной системы, функциональным и организационным центром которой является Федеральная налоговая служба.

Принцип единства системы налоговых органов конкретизирует содержание одного из основополагающих принципов конституционного устройства РФ - ее единого экономического пространства, закрепленного в ч. 1 ст. 8 Конституции РФ.

¹ См.: Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм. и доп. от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) // Российская газета. 1993. 25 дек.; СЗ РФ. 2014. № 30, ч. 1, ст. 4202.

4. Наличие уровней и иерархия уровней. Система налоговых органов построена на принципе централизации, которым свойственна иерархичность, характеризующаяся отношениями субординации по вертикали: федеральный орган исполнительной власти – территориальные органы (ст. 2 Закона «О налоговых органах Российской Федерации»), и в то же время отношениями координации и взаимодействия по горизонтали.

5. Организационное взаимодействие налоговых органов. Это свойство означает, что каждый налоговый орган из числа налоговых органов, входящих в систему, взаимосвязан с другими выше- и нижестоящими налоговыми органами и звеньями, и ни один из налоговых органов не функционирует изолированно от других, а лишь в тесном взаимодействии с другими звеньями системы налоговых органов.

Вышеуказанные свойства наделяют совокупность налоговых органов особым качеством – системностью и позволяют рассматривать совокупность налоговых органов в качестве единой и централизованной системы¹.

Таким образом, давая в общем виде характеристику системе налоговых органов, ее можно представить как обусловленную функциональной общностью, единством целей и задач совокупность налоговых органов, существующих в рамках единой и централизованной системы.

В то же время такая дефиниция системы налоговых органов не позволяет выделить ее специфические характеристики – особые определенные руководящие начала или правовые принципы, характеризующие свойства, качественно отличающие систему налоговых органов от иных систем органов исполнительной власти и лежащие в основе ее организации.

Раскрывая понятие принципов права, М.Н. Марченко подчеркивает, что «принципы права выступают в качестве своеобразной несущей конструкции, на основе которой покоятся и реализуются не только нормы, институты или отрасли, но и вся его система. Принципы служат основным ориентиром всей

¹ Данные базовые признаки (свойства) системного построения налоговых органов равноценно, в силу своей идентичности, могут быть применены при иллюстрации системного характера построения таможенных органов.

правотворческой деятельности, правоприменительной и правоохранительной деятельности государственных органов»¹.

С.А. Комаров и А.В. Малько определяют принципы права как «основные, исходные начала, положения, идеи, выражающие закономерности и сущность права как специфического социального регулятора, которые представляют собой наиболее общие правила поведения»². Сами принципы права, по мнению С.С. Алексеева, образуют «стройную систему, существующую объективно»³.

А.В. Демин полагает, что «базовый характер любого принципа состоит в том, чтобы заложить правовой фундамент обособленной группы норм, не сливаясь с ними по содержанию»⁴.

Таким образом, правовые принципы лежат в основе организации системы налоговых органов и одновременно являются регулятором осуществления указанными органами правоприменительной деятельности.

Следует поддержать мнение Д.А. Смирнова, который указывает, что «в основе принципов права всегда лежат экономические, политические и социальные явления и законы. Принципы права отражают не все закономерности и явления, а только те, которые представляют интерес для государства»⁵. Таким образом, содержание принципов права не произвольно, а обусловлено потребностями и закономерностями общественного развития.

В теории права правовые принципы организации и деятельности государственного аппарата являются основополагающими идеями, которые служат организационной и нормативной основой для формирования государственного аппарата⁶, при этом можно выделить социально-политические

¹ См.: Общая теория государства и права / под ред. М.Н. Марченко. М.: Зерцало, 1998. Т. 2. С. 23.

² См.: Комаров С.А., Малько А.В. Теория государства и права. М.: КНОРУС, 2004. С. 264

³ См.: Алексеев С.С. Структура советского права. М.: Юридическая литература, 1975. С. 69.

⁴ См.: Демин А.В. К вопросу об общих принципах налогообложения // Журнал российского права. 2002. № 4. С. 56.

⁵ См.: Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 42.

⁶ См.: Ямпольская Ц.А. Научные основы государственного управления в СССР. М., 1968. С. 68–89.

принципы (демократизм, гласность, гуманизм; национальное равноправие; уважение прав и свобод личности; профессионализм и др.) и непосредственно принципы организации и деятельности государственного аппарата.

Система налоговых органов, равно как и любой правовой институт, урегулирована посредством совокупности правовых норм, из которых представляется возможным логически выделить основные принципы организации ее деятельности – основополагающие правовые положения, которые характеризуют непосредственно систему налоговых органов в условиях осуществления ими финансовой деятельности:

1. **Законность.** Данный принцип является конституционным (ст. 15 Конституции РФ) и выводится из провозглашаемого Конституцией РФ принципа правового государства (ст. 1 Конституции РФ). Кроме того, указанный принцип является общеправовым и закреплен также в ст. 3 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации», НК РФ. Содержание указанного принципа применительно к системе налоговых органов проявляется в нескольких качествах: а) налоговые органы и их должностные лица должны неукоснительно подчиняться требованиям Конституции РФ, законов, подзаконных актов и нормативных правовых актов органов исполнительной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления (ст. 3 Закона «О налоговых органах РФ»); б) деятельность налоговых органов должна быть гласной, осуществляться на основе официально опубликованных нормативных правовых актов, отступление от требований закона является недопустимым; в) вопросы организации и деятельности налоговых органов определяются Конституцией РФ, федеральными законами и подзаконными актами. Таким образом, принцип законности является общим и всеобъемлющим для системы налоговых органов и воплощен в каждом из ее звеньев.

2. **Единство.** Принцип единства является межотраслевым принципом права и выражается также в нескольких качествах:

а) единство системы налоговых органов проявляется в том, что установленные нормами права и присущие им функции выполняет

исключительно Федеральная налоговая служба, являющаяся федеральным органом исполнительной власти, и ее территориальные налоговые органы – указанные функции не могут быть исполнены иными органами исполнительной власти. Подобное положение исходит из статьи 2 Закона «О налоговых органах РФ», а также п.1 ст.30 НК РФ, согласно которым система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальных органов.

Стоит оговориться, что часть функций налогового органа, исходя из необходимости обеспечения оптимальной организации деятельности государственных органов в целом, может быть делегирована и другим государственным органам, выполняющим сходные функции и задачи (как, например, в случае с таможенными органами).

Данное положение не свидетельствует о нарушении принципа единства системы налоговых органов. Напротив, употребление законодателем формулировки, что таможенные органы «пользуются» правами налоговых органов, подчеркивает исключительность принадлежащих им функций по налоговому контролю, однако указывает в то же время на естественную близость налоговых и таможенных органов в связи с исполняемыми ими функциями по администрированию обязательных платежей.

б) налоговые органы, реализуя принцип единства, обеспечивают единообразное применение федерального, регионального и местного законодательства о налогах и сборах на всей территории РФ всеми налогоплательщиками. Данный принцип исходит из конституционного принципа обеспечения единства налоговой политики и налоговой системы на всей территории РФ (ч. 1 ст. 8 Конституции РФ).

в) принцип единства налоговых органов, по мнению А.Ю. Ильина, реализуется также в их деятельности посредством «применения единых полномочий налоговых органов, форм и методов налогового контроля,

унификации видов ответственности»¹. В данном случае необходимо отметить, что ФНС России в целях осуществления единообразного применения закона выполняет некоторые нормотворческие функции, поскольку многие формы актов и документов, носящих официальный характер, утверждаются Федеральной налоговой службой (например, форма налогового уведомления; форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки и т.п.), несмотря на то, что по общему правилу (пункт 2 статьи 4 НК РФ) Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы не вправе осуществлять нормативно-правовое регулирование по вопросам налогов и сборов, при этом представляется, что вышеперечисленные правовые акты, принимаемые ФНС России, относятся к категории «мягкого права», которые, по мнению А.В. Демина, «формально не относятся к источникам права, не содержат юридически обязательных положений, подкрепленных санкциями, но имеют некоторую юридическую значимость (иногда существенную) и иногда – правовые последствия. Нормы «мягкого права», как требования должного, носят обязывающий характер, но не являются юридически обязательными. Мягко-правовые инструменты основаны на добровольном согласии и неюридических средствах обеспечения»².

К числу таких норм, по мнению зарубежного исследователя Д. Бентли, могут относиться: официальные разъяснения, процедурные правила и стандарты, принципы служебного поведения должностных лиц налоговых органов³, которые, обладая рекомендательным характером, тем не менее, указывают четкие ориентиры поведения налогоплательщиков и налоговых органов для обеспечения единообразного применения действующего законодательства.

Следует поддержать позицию А.В. Демина, который считает абсолютно недопустимым устранение пробелов в налоговом законодательстве путем

¹ См.: Ильин А.Ю. Формирование организационно-правового механизма налогового контроля в современных условиях: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 93.

² См.: Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2014. С. 185–186.

³ См.: Bentley D. The Rise of «Soft Law» in Tax Administration—Good News for Taxpayers? // Asia-Pacific Tax Bulletin. 2008. Vol. 14, № 1. P. 32–39.

применения подзаконного нормотворчества, как, например, в случае попытки ФНС России дать определение крупнейших налогоплательщиков¹, несмотря на то, что в НК РФ данное понятие не закреплено².

3. Централизация. Принцип централизации также является межотраслевым принципом и проявляется в организации системы налоговых органов в нескольких значениях:

а) он характеризуется вертикальной организацией деятельности налоговых органов на основе подчинения нижестоящих органов вышестоящим, то есть осуществляется «сосредоточение управления в одном центре, в одних руках, в одном месте; создание иерархической структуры управления, в которой преобладают вертикальные связи, при этом верхние уровни обладают определяющими полномочиями в принятии решений, а сами эти решения строго обязательны для нижних уровней»³.

Федеральная налоговая служба осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы, при этом вышестоящие налоговые органы имеют право отдавать обязательные для исполнения распоряжения нижестоящим органам и отменять в случае несоответствия закону принятые нижестоящими органами решения. Конкретный объем полномочий налоговых органов определяется местом, которое занимает тот или иной налоговый орган в системе налоговых органов, содержанием функций, выполняемых на определенном уровне системы, и устанавливается ведомственными нормативными правовыми актами ФНС России.

¹ См.: Приказ ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@ (с изм. и доп. от 27 сентября 2019 г. № ММВ-7-22/487@) «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290@» // Экономика и жизнь. 2007. № 23; Документ опубликован не был. Доступ с использованием справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² См.: Демин А.В. Указ. соч. С. 155.

³ См.: Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. М.: ИНФРА-М, 2006. 476 с.

б) принцип централизации заключается в строго установленном порядке назначения на государственные должности, который устанавливается Положением о Федеральной налоговой службе (п.п. 8, 9.3, 9.4)¹.

Централизация системы налоговых органов позволяет обеспечить выполнение возложенных на ФНС России функций каждым из подчиненных ей территориальных органов и осуществлять единообразное применение ими налогового законодательства при осуществлении налогового контроля.

4. Сочетание независимости и взаимодействия. А.Ю. Ильин в качестве одного из принципов организации деятельности Федеральной налоговой службы выделяет принцип независимости, указывая, что «налоговые органы, осуществляя свою деятельность, независимы от органов власти всех уровней, а также организаций всех форм собственности, подчеркивая, что данную независимость нельзя считать абсолютной»², поскольку ФНС России подчинена Министерству финансов РФ и не обладает правом нормотворческой деятельности.

Таким образом, принцип независимости выражается в том, что налоговые органы при реализации соответствующих полномочий являются юридически обособленными от других органов государственной власти и организаций.

Представляется, что действие данного принципа можно распространить и на систему налоговых органов в целом, которая также является и юридически, и организационно обособленной от иных существующих систем органов публичной власти, однако ни одна из систем не может замыкаться на самой себе и существовать изолированно от других, и в этом есть обусловленная необходимость ограничения независимости в той мере, в которой это необходимо для осуществления в том или ином роде взаимодействия с иными системами. Характер указанных видов взаимодействия может быть различен. Это могут быть отношения вертикального (власти-подчинения) и горизонтального взаимодействия. Взаимодействие может быть продиктовано различными

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 (с изм. и доп. от 27 августа 2019 г. № 1091) «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // СЗ РФ. 2004. № 40, ст. 3961; 2019. № 35, ст. 4965.

² См.: Ильин А.Ю. Указ. соч. С. 96.

причинами: проведение сбалансированности управленческой деятельности, отношения командного типа, необходимость достижения общих целей и задач и т.д.

Система налоговых органов, являясь частью системы органов публичной власти, неизбежно в той или иной мере взаимодействует с системами других органов публичной власти, равно как и составляющие систему органы. Наиболее тесное взаимодействие системы налоговых органов в качестве части системы органов финансового контроля, происходит с иными системами органов финансового контроля, в том числе, с системой таможенных органов, при этом налоговые органы, осуществляя свою деятельность во взаимодействии с другими органами государственной власти и финансовыми органами: таможенными органами (ФТС России), органами внутренних дел (МВД России)¹, органами финансовой разведки (Росфинмониторинг), остаются независимыми от них.

ФНС России и ее территориальные органы, составляя систему налоговых органов, подчинены Правительству РФ, Министерству финансов РФ, которые осуществляют общее руководство ее деятельностью, тем самым взаимодействуя с ней, однако вся полнота реализации собственных полномочий принадлежит исключительно ФНС России.

Необходимо отметить, что Министерство финансов РФ по отношению к подчиненным органам – ФНС России и ФТС России обладает полномочием координации их взаимодействия, то есть возможностью согласования деятельности независимых друг от друга систем налоговых и таможенных органов друг с другом.

Таким образом, в деятельности системы налоговых органов ярко проявляется принцип взаимодействия, однако, учитывая, что налоговые органы в определенной степени независимы от других органов власти при реализации своих полномочий, необходимо охарактеризовать принцип построения системы налоговых органов как сочетание независимости и взаимодействия.

¹ См. напр.: *Верстова М.Е.* Взаимодействие органов внутренних дел и налоговых органов // Вестник Московского университета МВД России. 2008. № 3. С. 18.

5. Синтез территориальных и отраслевых начал организации финансовой деятельности. При формировании и организации деятельности системы налоговых органов использовался также ряд принципов, которые можно охарактеризовать следующим образом:

а) в соответствии с принципом территориальной организации системы налоговых органов соответствующий вид финансовой деятельности – налоговый контроль осуществляется определенным налоговым органом за всеми категориями налогоплательщиков, расположенными на определенной территории, исходя из места, занимаемого в системе налоговых органов в соответствии с ее территориальным построением.

б) в соответствии с принципом функциональной (отраслевой) организации системы налоговых органов налоговый контроль может осуществляться отдельно за налогоплательщиками определенной категории (крупнейшие налогоплательщики): в системе налоговых органов наряду с территориальными органами существуют восемь межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, сферы деятельности которых охватывают нефтяную, газовую, металлургическую, транспортную, финансовую и другие отрасли российской экономики¹. Кроме того, в субъектах РФ также действуют инспекции по крупнейшим налогоплательщикам соответствующего субъекта.

Данный принцип обеспечивает разделение выполняемых функций между ФНС России и территориальными органами, а также выделение соответствующих структурных подразделений внутри налогового органа в зависимости от выполняемых им функций.

Перечисленные принципы организации системы налоговых органов применяются совместно, состоят в своеобразном единстве, в связи с чем при построении системы налоговых органов используется принцип синтеза территориальных и отраслевых (функциональных) начал организации финансовой деятельности.

¹ См.: Официальный сайт ФНС России. Раздел: Структура налоговых органов. URL: https://www.nalog.ru/rn01/about_fts/fts/structure_fts/mri_fns/ (дата обращения: 31.10.2018).

Помимо указанных принципов в научной литературе исследователи выделяют множество иных принципов системы налоговых органов. Так, А.М. Дубинский в качестве принципов деятельности налоговых органов выделяет принципы единообразия правоприменительной практики и объективности, последний из которых, по мнению автора, выражен, например, в «отсутствии пристрастия в обобщении и освещении результатов осуществленных контрольных мероприятий»¹. Вместе с тем, исходя из определенного автором содержания данного принципа, думается, что принцип объективности является частным проявлением принципа законности, в связи с чем не требует дополнительной детализации. Аналогичным образом выделенный автором принцип единообразия правоприменительной практики является частным примером выражения принципа единства.

А.Ю. Ильин выделяет также принцип меритократии в деятельности налоговых органов, который раскрывается в «создании социальной системы, способствующей привлечению на государственную службу в налоговые органы, и продвижение по ней на основе заслуг и достоинств честных, компетентных и талантливых граждан»². Данный принцип, по мнению Т.Л. Комаровой, заставляет отказаться при формировании кадрового состава от таких не связанных с профессиональным уровнем качеств, как: личная преданность, зависимость, партийная принадлежность³. Думается, что принцип меритократии не может быть включен в перечень принципов организации и деятельности налоговых органов, поскольку он относится к принципам государственной службы, являющейся институтом административного права, но не относится к принципам организации и деятельности системы налоговых органов.

Таким образом, основными принципами организации и деятельности системы налоговых органов являются: законность, единство, централизация,

¹ См.: *Дубинский А.М.* Указ соч. С. 44.

² См.: *Ильин А.Ю.* Система налоговых органов Российской Федерации и принципы ее построения // *Финансовое право.* 2013. № 11. С. 33.

³ См.: *Комарова Т.Л.* Органы налоговой службы в механизме российского государства. СПб.: Издательство Юридического института, 2000. С. 48.

сочетание независимости и взаимодействия, сочетание территориальных и отраслевых начал организации финансовой деятельности.

Представляется необходимым закрепить указанные принципы организации деятельности системы налоговых органов законодательно, в связи с чем пункт 3 статьи 30 НК РФ предлагается дополнить абзацем вторым следующего содержания:

«Основными принципами организации и деятельности системы налоговых органов являются законность, единство, централизация, сочетание независимости и взаимодействия, синтез территориальных и отраслевых начал организации финансовой деятельности».

Как указывалось ранее, при взаимодействии налоговых органов с таможенными органами взаимодействие осуществляется не только между системами, но и между ее конкретными элементами. Исследование системы налоговых органов не может быть полным в отсутствие исследования ее взаимосвязанных структурных компонентов, кроме того взаимодействие налоговых и таможенных органов между собой осуществляется на различных территориальных уровнях, в связи с чем понимание процесса их взаимодействия невозможно в отсутствие знания структуры системы налоговых органов и компетенции каждого из структурных элементов системы.

В соответствии с общей теорией систем возможно выделить такую парную категорию как «система – элемент»¹. Основными элементами системы налоговых органов являются Федеральная налоговая служба и подведомственные ей территориальные органы различного уровня, в совокупности образующие определенную иерархию.

Во многих государствах мира используются различные подходы к определению структуры системы налоговых органов, и анализ моделей построения таких систем позволит сравнить устройство системы налоговых органов в РФ с существующими системами налоговых органов зарубежных

¹ См.: *Карташов В.А.* Система систем. Очерки общей теории и методологии. М: Изд-во «Прогресс-Академия». 1995. С. 145.

государств, в частности, государств с федеративным устройством (Канада, США, Китай, Индия), выявить их сходства и различия, а также определить соответствие структуры системы налоговых органов РФ международным стандартам.

Из анализа различных моделей построения систем налоговых органов следует, что они могут быть классифицированы в зависимости от: 1) степени самостоятельности и независимости налоговой службы; 2) механизма организации деятельности налоговых органов; 3) количества и вида возложенных фискальных функций; 4) организации структуры налоговых органов.

В соответствии с различными моделями построения систем налоговые органы могут входить в систему государственных органов власти (например, Мексика), являться полугосударственными образованиями по организационно-правовой форме схожими с публично-правовыми компаниями (Великобритания, Канада), либо быть по организационно-правовой форме близкими к коммерческим организациям при минимизации либо полном отсутствии государственного вмешательства (Кения, Перу)¹. В данном случае система налоговых органов РФ соответствует сложившимся общепризнанным международным стандартам причисления налоговых органов к системе органов государственной власти.

Различия налоговых органов, входящих в систему органов государственной власти, зависят от того, какому органу исполнительной власти они подчиняются и подотчетны². В числе таких координирующих государственных органов может быть правительство – высший орган исполнительной власти (Канада), министерство финансов (Индия, Нидерланды, США), либо иные государственные органы (например, президент государства в Азербайджане). Весьма интересен правовой статус Налоговой и таможенной администрации Великобритании (от

¹ См.: *William Crandall*. Revenue administration: autonomy in tax administration and the Revenue Authority model. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1012.pdf> (дата обращения: 21.10.2018).

² См. подробнее об организационных формах функционирования налоговых систем в зарубежных странах: Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография / *Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова* и др.; отв. ред. *Е.Ю. Грачева*. М.: Норма, Инфра-М, 2014. С. 358-365.

англ. Her Majesty's Revenue & Customs), которая, являясь структурным подразделением Правительства Великобритании, не находится в прямом подчинении у министерства финансов и фактически является самостоятельным и независимым органом в сфере управления доходами, однако ежегодно представляет в данное министерство отчетность, а министр финансов уполномочен назначать руководителя указанного органа¹. Кроме того, в Китайской Народной Республике имеется двойная подчиненность: администрирование федеральных налогов возложено на Государственную налоговую администрацию Китая, подчиненную Государственному совету, в то время как администрирование провинциальных (установленных на региональном уровне) налогов возложено как на Государственную налоговую администрацию Китая, так и на органы исполнительной власти провинций².

В силу пункта 2 постановления Правительства РФ от 30 июня 2004 года № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации»³ Федеральная налоговая служба подчинена Министерству финансов РФ, что является обоснованным и соответствует общемировой практике.

По характеру организации деятельности налоговых органов можно выделить системы налоговых органов, образованные по территориальному, отраслевому и смешанному принципу. В большинстве государств мира системы налоговых органов образованы по территориальному принципу: налоговые органы осуществляют свои полномочия в соответствии с административно-территориальным делением государства. Вместе с тем разделение по отраслевому принципу (группам налогоплательщиков, видам взимаемых налогов) присуще некоторым системам налоговых органов, что представляется весьма органичной и современной идеей (например, в Дании система налоговых органов устроена по

¹ См.: Официальный сайт Налоговой и таможенной администрации Великобритании. URL: <http://www.hmrc.gov.uk> (дата обращения: 11.10.2018).

² См.: Официальный сайт Государственной налоговой администрации Китая. URL: <http://www.chinatax.gov.cn/eng/home.html> (дата обращения: 11.10.2018).

³ См.: Постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 (с изм. и доп. от 23 ноября 2018 г. № 1409) «О Министерстве финансов Российской Федерации» // СЗ РФ. 2004. № 31, ст. 3258; 2018. № 49, ч. VI, ст. 7614.

субъектному принципу, такими субъектами являются индивидуальные предприниматели, крупнейшие налогоплательщики и иные организации)¹. Смешанный принцип построения системы налоговых органов в соответствии с сочетанием территориальных и отраслевых начал применяется в США, Великобритании и других развитых государствах.

С учетом наличия в системе налоговых органов РФ наряду с территориальными специально созданных налоговых органов, осуществляющих контроль в отношении отдельных субъектов, следует отметить, что она построена по смешанному принципу, что соответствует современным моделям построения систем налоговых органов в развитых государствах мира.

По характеру осуществления фискальной деятельности можно выделить системы, в которых налоговые и таможенные органы осуществляют отдельно администрирование обязательных платежей, а также в которых администрирование возложено на единый орган. Так, в ряде стран (например, Великобритания, Канада, Нидерланды) произошло возложение функций администрирования косвенного налогообложения на единый орган, однако в большинстве стран господствует модель раздельного администрирования налоговых и таможенных платежей.

По количеству уровней системы налоговых органов могут быть классифицированы на двухуровневые (Литва), трехуровневые (большинство государств) и четырехуровневые системы (КНР). Анализ устройства систем налоговых органов позволяет обоснованно утверждать, что наиболее распространенной является трехуровневая система, в которой центральный аппарат координирует деятельность территориальных органов, которые обычно действуют с учетом административно-территориального деления государства, а также местных налоговых инспекций, которые непосредственно осуществляют налоговый контроль. В соответствии с территориальным делением государства из трех звеньев (центральный аппарат – региональные органы – местные органы)

¹ См.: *The International Bank for Reconstruction and Development. Integration of Revenue Administration: A Comparative Study of International Experience (World Bank Studies) // Washington. 2010. P. 39.*

состоят системы налоговых органов Австрии, Болгарии, Индии, Ирландии, Канады и большинства стран СНГ.

Вместе с тем в Соединенных Штатах Америки трехзвенная система налоговых органов организована по территориальному принципу, но не в соответствии с административно-территориальным делением. Так, территориальные органы Службы внутренних доходов США (от англ. – Internal Revenue Service) расположены в 4 зонах: Северо-Восточной; Юго-Восточной; Среднего Запада и Западной. В подчинении каждого из территориальных органов находятся местные налоговые органы, осуществляющие налоговый контроль и уголовное преследование по преступлениям, связанным с неуплатой налога, на определенной законом территории. Кроме того, на территории США действуют непосредственно подчиненные Службе внутренних доходов США специализированные налоговые органы с правовым статусом инспекций местного уровня (сервисные и процессинговые центры, налоговые органы по компьютеризированной обработке данных, специальные налоговые органы по предоставлению услуг физическим лицам)¹.

Исследуя структуру системы налоговых органов РФ, А.М. Дубинский, ссылаясь на пункт 4 Положения о Федеральной налоговой службе, полагает, что систему налоговых органов РФ составляют 10 элементов на пяти уровнях (федеральном, межрегиональном, региональном, межрайонном, муниципальном)².

Из буквального толкования норм Положения о Федеральной налоговой службе действительно следует, что система налоговых органов РФ состоит из пяти звеньев: ФНС России – межрегиональные инспекции ФНС России – управления ФНС России по субъектам РФ – инспекции ФНС России межрайонного уровня – инспекции ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления.

Вместе с тем, исходя из принципов территориального устройства РФ, принципа централизации системы налоговых органов, различий в их

¹ См.: Официальный сайт Службы внутренних доходов США. URL: <https://www.irs.gov> (дата обращения: 11.10.2018).

² См.: Дубинский А.М. Указ. соч. С. 28–29.

правосубъектности, т.е. предусмотренной нормами права возможности или способности быть субъектом права каждого из уровней системы, не представляется возможным согласиться с пятиуровневым построением системы налоговых органов, предложенным А.М. Дубинским.

Необходимо согласиться с мнением Д.М. Мошковой, что под финансовой правосубъектностью понимается «возможность субъектов финансового права участвовать в финансовых отношениях в сфере аккумуляирования, распределения (перераспределения), использования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств государства и муниципальных образований»¹, соответственно финансовая правосубъектность налоговых органов раскрывается через их компетенцию в области финансовой деятельности.

Существует множество различных точек зрения по поводу того, что представляет собой понятие «компетенция»². Можно разделить мнение Н.Г. Александрова, который полагает, что компетенция – это «круг дел, отнесенных к ведению государственного органа, а также круг полномочий совершать определенного вида властные действия административно-распорядительного или правоприменительного, а иногда нормоустановительного характера»³. Таким образом, представляется, что под компетенцией необходимо понимать установленные права и обязанности государственного органа, связанные с осуществлением им властных полномочий.

В соответствии с принципом централизации налоговые органы нижестоящего уровня подчиняются вышестоящим налоговым органам; место каждого из налоговых органов в системе определяется различиями в его компетенции, при этом налоговые органы вышестоящих уровней обладают полномочиями нижестоящих уровней, что составляет их общую компетенцию,

¹ См.: *Мошкова Д.М.* К вопросу о субъектах финансового права // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 11 (72). С. 72 –79.

² См.: *Лазарев Б.М.* Компетенция органов управления. М., 1972. С. 97; *Манохин В.М.* Порядок формирования органов государственного управления. М., 1963. С. 25; *Арзамасов Ю.Г.* Нормотворческая компетенция министерств и ведомств в обеспечении конституционных прав граждан // Юрист. 1997. № 1. С. 10.

³ См.: *Александров Н.Г.* Право и законность в период развернутого строительства коммунизма. М., 1961. С. 239.

однако объем полномочий налоговых органов постепенно увеличивается в зависимости от уровня, на котором они находятся,— в этом есть специальная компетенция налоговых органов.

Из типового положения об инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления, инспекции Федеральной налоговой службы межрайонного уровня следует, что указанные инспекции обладают одинаковым уровнем компетенции и находятся в непосредственном подчинении управлениям ФНС России по субъектам, при этом инспекции межрайонного уровня не обладают властными полномочиями по отношению к инспекциям по району, району в городе, городу без районного деления¹.

Таким образом, инспекции ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления и инспекции ФНС России межрайонного уровня, выделенные А.М. Дубинским в качестве двух отдельных уровней системы налоговых органов, составляют единый уровень инспекций местного уровня, а система налоговых органов при этом является четырехзвенной.

Для обоснования соответствующего вывода, в целях дальнейшего исследования взаимодействия отдельных структурных элементов системы налоговых органов, необходимо кратко исследовать компетенцию каждого из звеньев системы налоговых органов.

Общая компетенция налоговых органов (указанной компетенцией обладают все звенья системы налоговых органов) зависит от характера выполняемых ими функций, в результате которой основными направлениями деятельности налоговых органов являются: 1) администрирование налоговых и иных обязательных платежей (осуществление полномочий главного администратора и администратора доходов федерального бюджета, бюджета субъекта РФ, местных бюджетов, входящих в консолидированный бюджет соответствующего субъекта РФ, бюджетов государственных внебюджетных фондов РФ); 2) финансовый

¹ См.: Приказ Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н (с изм. и доп. от 9 августа 2018 г. № 165н) «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» // Российская газета. 2014. 17 дек.; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. 2018. 1 авг.

контроль (налоговый, валютный контроль и контроль за уплатой страховых взносов); 3) регистрационно-учетная деятельность (регистрация и учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, ведение соответствующих реестров), 4) контроль за соблюдением законодательства о контрольно-кассовой технике и государственный надзор за проведением лотерей и в области организации и проведения азартных игр; 5) представительская (представление интересов РФ по делам о банкротстве).

В качестве новой функции налоговых органов необходимо заметить, что они осуществляют администрирование косвенных налогов при импорте товаров с территорий государств-членов ЕАЭС (исключение составляют акцизы по маркированным товарам, которые взимаются таможенными органами).

К специальной компетенции ФНС России относятся: 1) разрешительная деятельность (выдача специальных свидетельств и разрешений организациям и индивидуальным предпринимателям (п. 5.2 Положения о Федеральной налоговой службе); 2) нормативно-регулирующая деятельность (принятие актов «мягкого» права по направлениям, предусмотренным п. 5.2 Положения о Федеральной налоговой службе); 3) организационно-административная деятельность (координация и проведение проверок деятельности всех территориальных органов).

Система налоговых органов впервые получила новое и ныне действующее звено в виде межрегиональных налоговых инспекций на уровне федеральных округов уже в 2003 году на основании соответствующего Приказа Министерства по налогам и сборам РФ¹.

В соответствии с приказом Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н можно выделить следующие виды межрегиональных инспекций: 1) межрегиональные инспекции по федеральным округам; 2) межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам; 3) межрегиональная инспекция

¹ См.: Приказ Министерства по налогам и сборам РФ от 21 июля 2003 г. № БГ-3-15/413 «Об утверждении Положения о Межрегиональной инспекции МНС России по федеральному округу» утратил силу в связи с принятием приказа Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н // Российская газета. 2003. 12 авг; Российская газета. 2014. 17 дек.

по централизованной обработке данных; 4) межрегиональная инспекция по ценообразованию для целей налогообложения; 5) межрегиональная инспекция по камеральному контролю.

К специальной компетенции Межрегиональной инспекции ФНС России по федеральному округу относятся: 1) совещательная деятельность (взаимодействие ФНС России с полномочным представителем Президента РФ в федеральном округе); 2) организационно-административная деятельность (координация деятельности работы управлений ФНС России по субъектам РФ в федеральном округе и проверка ее эффективности); 3) деятельность по внутреннему финансовому контролю (деятельность территориальных налоговых органов, организаций, находящихся в ведении ФНС России, на территории субъектов РФ, входящих в федеральный округ).

Специальная компетенция специально созданных межрегиональных инспекций, действующих на всей территории РФ, обусловлена конкретной исполняемой ими функцией. Например, межрегиональная инспекция ФНС России по централизованной обработке (МИ ФНС России по ЦОД) осуществляет специальную информационную деятельность (ведение федеральных информационных ресурсов и информационное обеспечение деятельности ФНС России, в том числе обмен информацией в электронном виде в рамках взаимодействия с таможенными органами) и функции по автоматизированному контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Межрегиональная инспекция ФНС России по камеральному контролю является территориальным органом, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах на основе автоматизированной обработки сведений об операциях, содержащихся в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость (НДС).

Управления Федеральной налоговой службы по субъектам РФ являются основным звеном системы налоговых органов наряду с подчиненными им инспекциями местного уровня. К специальной компетенции управлений относятся: 1) разрешительная деятельность (выдача специальных свидетельств и

разрешений организациям и индивидуальным предпринимателям; 2) организационно-административная деятельность (координация и проведение проверок деятельности нижестоящих органов).

По административно-территориальному критерию действуют 4 вида инспекций Федеральной налоговой службы (по району; району в городе; по городу без районного деления; межрайонные инспекции). Инспекции данного уровня являются нижестоящим звеном, осуществляющим всю полноту полномочий налоговых органов, относящихся к их общей компетенции. Специальной компетенцией в силу своего положения в системе налоговых органов указанное звено не обладает.

Некоторыми исследователями отмечается несовершенство действующей системы построения налоговых органов, в числе недостатков которой выделяются: неэффективность организационной структуры; громоздкость, нарушение информационных потоков, неравномерность распределения связей; обширность сети мелких налоговых инспекций и несоответствующее объему работы высокое отношение управленческих кадров к общему числу работников¹.

В научной литературе предлагается совершенствовать систему налоговых органов, преобразовав инспекции местного уровня в структурные подразделения управления ФНС России по субъекту РФ с одновременным сокращением количества инспекций местного уровня путем их укрупнения по территориальному и количественному принципу².

Думается, что к пересмотру организационной структуры налоговых органов следует подходить взвешенно, с обязательным предварительным проведением оценки эффективности деятельности инспекций, целесообразности их сокращения в каждом конкретном случае.

Наиболее обоснованным является отказ от существующей в настоящее время четырехзвенной системы налоговых органов и переход к традиционному

¹ См.: *Дойчева А.В.* Методологические основы формирования организационных схем налоговой системы региона // Новые технологии. 2011. № 1. С. 62–66.

² См.: *Исаев А.К., Погосян Р.Р., Карпова О.К.* Оптимизация организационной структуры налоговых органов // Финансы и кредит. 2014. № 10. С. 57.

существующей в мире организации системы построения налоговых органов, состоящей из трех звеньев. Создание такой структуры системы налоговых органов возможно за счет упразднения органов межрегионального уровня путем прекращения деятельности межрегиональных инспекций по федеральным округам и трансформации правового статуса отраслевых межрегиональных инспекций в структурные подразделения Федеральной налоговой службы, поскольку полномочия, входящие в специальную компетенцию соответствующих межрегиональных инспекций по федеральным округам могут быть исполнены соответствующими подразделениями Федеральной налоговой службы.

Таким образом, представляется, что в настоящее время система налоговых органов РФ основана на принципах законности, единства, централизации, сочетания независимости и взаимодействия, сочетания территориальных и отраслевых начал организации финансовой деятельности и состоит из следующих четырех уровней: 1) федеральный уровень – ФНС России; 2) межрегиональный уровень – межрегиональные инспекции ФНС России; 3) региональный уровень – управления ФНС России по субъектам федерации; 4) местный уровень – инспекции местного уровня.

Конкретные формы и виды взаимодействия налоговых органов, входящих в структуру системы налоговых органов будут исследованы подробно в соответствующей главе диссертационного исследования.

1.2. Понятие и структура системы таможенных органов Российской Федерации, ее основные звенья

Практически во всех государствах мира таможенное дело зародилось благодаря возникновению внешней торговли, товарного хозяйства и торгового обмена, а также появлению первых морских и сухопутных путей сообщений между государствами. В связи с этим взимание пошлин за «использование» иностранными торговцами территории при перевозке товаров, а также за право торговать иностранными товарами на территории государства стало исторически целесообразным для государств.

Правовой статус таможенных органов, их структура и компетенция определяются общей экономической политикой государства, степенью развития экономических отношений в стране. Развитие системы таможенных органов носит эволюционный характер, в связи с чем на всех его этапах имеется историческая преемственность.

Исторические аспекты становления таможенных органов и отечественного таможенного законодательства достаточно подробно освещены в работах П.П. Глущенко, А.С. Хлудневой¹, Ю.Г. Кисловского², К. Лодыженского³, Л.Н. Маркова⁴, Н.Г. Савосиной⁵, Ю.А. Тихонова⁶, по этой причине в настоящем исследовании будет приведен лишь краткий исторический обзор становления и развития системы таможенных органов России в части, касающейся взаимодействия с налоговыми органами.

На основе указанных исследований представляется возможным выделить следующие исторические этапы развития таможенных органов:

- этап отсутствия централизованного управления таможенным делом (IX – XV вв.)⁷;
- этап возникновения таможенных органов России (XVI – XVII вв.)⁸;
- этап централизации управления таможенным делом и появление таможенно-тарифного регулирования (XVIII в.)¹;

¹ См.: Глущенко П.П. Хлуднева А.С. История зарождения и становления таможенных органов в период VII–начала XX века // Ученые записки Санкт-Петербургского академического университета. 2011. № 4 (34). С. 64–74.

² См.: Кисловский Ю.Г. История таможни государства Российского. М., 1995. С. 10–123.

³ См.: Лодыженский К. История русского таможенного тарифа. СПб., 1886. С. 3–410.

⁴ См.: Марков Л.Н. Очерки по истории таможенной службы. Иркутск: Изд-во Иркутского университета, 1987. С. 10–150.

⁵ См.: Савосина Н.Г. Формирование системы таможенных органов в дореволюционной России // Государственная власть и местное самоуправление. 2011. № 9. С. 46–48.

⁶ См.: Тихонов Ю.А. Таможенная политика русского государства с середины XVI века до 60-х годов XVII века // Исторические записки. М., 1995. Т. 53. С. 258–290.

⁷ См.: Карташов Г.А. Основы таможенного дела: курс лекций. Н. Новгород. 1998. С. 123; Соловьев С.М. История России с древнейших времен. Т. 3–4. М., 1988. С. 46.

⁸ См.: Толстой Д. История финансовых учреждений России со времени основания государства до кончины императрицы Екатерины Второй. СПб., 1848. С. 143–144; Захаров В.Н. Таможенное учреждение в России в XVII в. // Государственное учреждение России XVII–XVIII вв. М.: Изд-во МГУ, 1991. С. 60; Мерзон А.Ц. Таможенные книги XVII века. М., 1957. С. 15.

– этап создания и функционирования Министерства финансов и отнесения к нему таможенных органов в качестве структурных подразделений (начало XIX века – начало XX века)².

– этап создания и функционирования таможенных органов Советской России и СССР (1917 г. – 1991 г.)³.

– этап создания и функционирования таможенных органов Российской Федерации (1992 г. – по настоящее время)⁴.

В целях исследования взаимных связей, складывающихся между налоговыми и таможенными органами в процессе их взаимодействия и сотрудничества, сходств и различий осуществляемых ими функций необходимо исследовать систему и структуру таможенных органов РФ, принципы их организации и деятельности, а также компетенцию таможенных органов.

Правом Евразийского экономического союза определено, что установление системы таможенных органов отнесено к ведению государств – участников ЕАЭС (п. 8 ст. 351 ТК ЕАЭС).

Исходя из теоретического понимания понятия «система», представляется, что под системой таможенных органов понимается иерархически построенная совокупность таможенных органов в соответствии с их компетенцией и поставленными перед ними едиными целями и задачами в установленной сфере деятельности.

¹ См.: *Агабалаев М.И.* Организационно-правовые основы деятельности и основные функции таможенных органов Российской Федерации. М.: Экономика. 2006. С. 28; *Волков М.Я.* Таможенная реформа 1753-1757 гг.: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1961. С. 9.

² См.: *Булатов А.К.* Таможенные органы Российской Федерации: административно-правовой статус: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 25–32.

³ См.: *Фоменко В.С.* Исторические аспекты правового статуса таможенных органов Российской Федерации // Академический вестник Ростовского филиала Российской таможенной академии. 2015. № 2. С. 92; Указ Президиума ВС СССР от 5 мая 1964 г. «Об утверждении Таможенного кодекса Союза ССР» утратил силу после принятия Постановления ВС СССР от 26 марта 1991 г. № 2053-1// Ведомости ВС СССР. 1964. № 20, ст. 242; Ведомости СНД СССР и ВС СССР. 1991. № 17, ст. 485.

⁴ См.: Указ Президента РСФСР от 25 октября 1991 г. № 161 (с изм. и доп. от 19 декабря 1991 г. № 306) «О государственном комитете РСФСР» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 44, ст. 1479; 1991. № 52, ст. 1905.

В целях определения правового статуса таможенных органов и их места в системе органов исполнительной власти РФ необходимо установить признаки, отличающие таможенные органы от других органов государственной власти, и на их основе дать определение понятию «таможенный орган».

Представляется, что таможенные органы РФ обладают следующими характерными признаками:

1. Таможенные органы являются федеральными органами исполнительной власти.

В соответствии с п. «ж» ст. 71 Конституции РФ, таможенное регулирование отнесено к исключительному ведению РФ, в связи с чем создание других органов регионального и муниципального подчинения, не входящих в систему таможенных органов и уполномоченных на осуществление таможенного регулирования, не допускается.

2. Таможенные органы обладают специальной компетенцией и осуществляют установленную деятельность в области таможенного дела.

Таможенные органы РФ в соответствии со ст. 3 федерального закона от 03 августа 2018 г. № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон о таможенном регулировании), постановлением Правительства РФ от 16 сентября 2013 г. № 809 «О Федеральной таможенной службе»¹ в качестве основной функции осуществляют деятельность в области таможенного дела².

А.К. Булатов полагает, что «исполнительно-распорядительная деятельность таможенных органов проявляется и реализуется в области перемещения через таможенную границу товаров и транспортных средств, валютного контроля, по взиманию таможенных платежей, таможенному оформлению и контролю, борьбе с контрабандой, нарушениями таможенных правил», при этом исполнительная

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 16 сентября 2013 г. № 809 (с изм. и доп. от 3 июня 2019 г.) «О Федеральной таможенной службе» // СЗ РФ. 2013. № 38, ст. 4823; 2019. № 23, ст. 2955.

² См. подр.: Матвиенко Г.В. Таможенное дело как правовая категория // Современное право. 2008. № 11. С. 78–80.

деятельность тесно связана с организационной¹. Вместе с тем думается, что в качестве основной деятельности таможенных органов в сфере таможенного дела необходимо определить деятельность таможенных органов по таможенному администрированию, по поводу определения которого пока не сложилось единого мнения в юридической и экономической доктрине².

Наиболее верной представляется точка зрения О.Ю. Бакаевой, согласно которой таможенное администрирование есть управленческая деятельность таможенных органов, которая направлена на поддержку развития внешней торговли, предоставление услуг лицам, перемещающим товары и транспортные средства через таможенную границу, а также выполнение фискальных, правоохранительных, контрольных функций³.

Согласно Стратегии развития таможенной службы РФ до 2020 года, принятой 28 декабря 2012 года, таможенное администрирование составляет основное содержание таможенной политики России и представляет собой организационно-управленческую деятельность Федеральной таможенной службы, а также деятельность таможенных органов, осуществляемые в нормативно-правовых рамках в процессе реализации возложенных на них задач в сфере таможенного дела.

В соответствии с рассматриваемой Стратегией таможенное администрирование представляет собой основное содержание таможенной политики РФ. Следует также согласиться с позицией О.Ю. Бакаевой по поводу того, что таможенная политика – это система мероприятий (экономических, организационных и иных), осуществляемых государством с целью

¹ См.: Булатов А.К. Указ соч. С. 56.

² См.: Иващенко М.В. Администрирование в деятельности таможенных органов Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д, 2011. С. 12; Новикова А.Б. Административный процесс и механизм таможенного регулирования Российской Федерации: моногр. СПб., 2008. С. 174–175; Крусс Е.Е. Административно-юрисдикционная деятельность таможенных органов в налоговой сфере: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Люберцы, 2013. С. 12.

³ См.: Бакаева О.Ю. Правовые аспекты таможенного администрирования: понятие и признаки // Государство и право. 2009. № 11. С. 94–98.

урегулирования таможенных отношений, а также реализации внутри- и внешнеэкономических интересов страны¹.

Субъектами таможенного администрирования в соответствии с определенной законом компетенцией являются таможенные органы РФ. На основе анализа полномочий и функций таможенных органов представляется, что специальная компетенция таможенных органов состоит в следующих видах деятельности: 1) управленческая деятельность; 2) фискальная деятельность; 3) контрольная деятельность; 4) правоохранительная деятельность.

Сущность фискальной деятельности заключается в формировании доходной части федерального бюджета таможенными органами при осуществлении ими финансовой деятельности. Данная деятельность таможенных органов является приоритетной и первостепенной, выражаясь в обеспечении государства финансовыми ресурсами, необходимыми для реализации стоящих перед ним задач.

Контрольная деятельность в области таможенного дела заключается в контроле за соблюдением законности и целесообразности при формировании, распределении и использовании денежных фондов государства в рамках отношений, складывающихся в области таможенного дела, а также в области валютного регулирования. Его целью является защита финансовых интересов государства и общества в целом.

Представляет интерес научная позиция Ю.М. Литвиновой, которая считает, что понятие «финансовый контроль в области таможенного дела» шире, чем понятие «финансовый контроль в системе таможенных органов», поскольку финансовый контроль в области таможенного дела осуществляется не только таможенными органами, но и налоговыми, а также уполномоченными банками,

¹ См.: Бакаева О.Ю. и др. Политико-правовые вопросы финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации (на примере Саратовской области) / О.Ю. Бакаева, Н.И. Землянская, Д.Г. Штенберг; Под общ. ред. О.Ю. Бакаевой. Саратов: Изд-во Сарат. гос. социал.-экон. ун-та, 2008. С. 8.

как субъектами валютного контроля¹, что предопределяет основания для обеспечения их надлежащего взаимодействия.

Правоохранительная деятельность направлена на пресечение незаконных и неправомερных действий организаций и физических лиц, связанных с нарушением установленного порядка перемещения товаров через таможенную границу, их привлечение к установленной законом ответственности, применение к виновным лицам мер государственного принуждения, в том числе в целях обеспечения выполнения другими субъектами контрольно-надзорной деятельности установленных целей и задач в различных отраслях контроля и надзора (санитарно-карантинный, карантинный фитосанитарный контроль, транспортный контроль, государственный ветеринарный надзор и т.д.).

3. Таможенные органы предназначены для выполнения определенных функций и задач.

Функции таможенных органов исходят из их специальной компетенции и закреплены как в праве ЕАЭС, так и в национальном законодательстве (статья 351 ТК ЕАЭС, статья 254 Закона о таможенном регулировании). Данные функции также можно подразделить по основным направлениям деятельности таможенных органов как фискальные, контрольные и правоохранительные.

К фискальным функциям можно отнести деятельность таможенных органов по совершению таможенных операций, взиманию таможенных платежей, а также специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, контролю правильности их исчисления и своевременности уплаты.

К числу контрольных функций таможенных органов представляется возможным отнести: осуществление определенных видов финансового контроля, обеспечение соблюдения мер таможенно-тарифного регулирования, запретов и ограничений, мер защиты внутреннего рынка в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу Союза.

¹ См.: *Литвинова Ю.М.* Финансовый контроль в области таможенного дела: проблемы правового регулирования и правоприменения: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 52

Как уже было отмечено, правоохранительные функции таможенных органов выражаются в деятельности, связанной с предупреждением, выявлением и пресечением преступлений и административных правонарушений, вспомогательной деятельности, связанной с осуществлением экспортного, радиационного и иных видов государственного контроля (надзора), противодействием легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма

Таможенные органы, реализуя поставленные перед ними функции, обеспечивают поступательное экономическое развитие России в условиях усиливающейся интеграции национальной экономики в рамках Евразийского экономического союза в целях выполнения ряда задач, закрепленных законодательством: защиты национальной безопасности РФ, жизни и здоровья человека, животного и растительного мира, окружающей среды, создания условий для ускорения и упрощения перемещения товаров через таможенную границу ЕАЭС, а также обеспечения исполнения права ЕАЭС.

Деятельность таможенных органов проявляется в различных формах, что обусловлено многообразием задач и функций таможенных органов. Эти формы деятельности конкретизируются в ТК ЕАЭС и Законе о таможенном регулировании, других нормативных актах, регулирующих таможенную деятельность.

4. Таможенные органы являются правоохранительными органами.

Правоохранительная деятельность является одним из важнейших направлений деятельности таможенных органов. Соответствующий характер деятельности таможенных органов во многом обусловлен сущностью таможенного дела, а также тем, что таможенные органы осуществляют полномочия в области таможенного дела с учетом интересов РФ, и обеспечения ее национальной безопасности¹.

¹ См. подр.: *Матвиенко Г.В.* Таможенная служба на защите интересов национальной безопасности: проблемы реализации контрольно-надзорных полномочий // *Юридическая наука и правоохранительная практика.* 2011. № 2 (16). С. 75–81.

Следует согласиться с мнением Е.Н. Агишевой, которая полагает, что «само таможенное дело и таможенные органы, изначально в силу специфической природы и структуры таможенного дела, являются правоохранительными по своему характеру и в большинстве случаев выступают именно в таком качестве»¹.

Таможенные органы, осуществляя комплекс мер по профилактике и пресечению правонарушений и преступлений в экономической сфере, относятся к субъектам правоохранительной деятельности и обеспечивают национальную безопасность РФ, осуществляя борьбу с преступностью и иными правонарушениями в рамках осуществления оперативно-разыскной деятельности, рассмотрения дел об административных правонарушениях², проведения предварительного расследования в форме дознания по уголовным делам определенной категории и т.д.

Выделенные признаки таможенных органов создают предпосылки для формулирования понятия «таможенный орган», по поводу которого в юридической доктрине сформировалось и высказано несколько различных научных позиций в связи с отсутствием его легального определения.

И.В. Тимошенко определил таможенные органы как «государственные органы, регулирующие правоотношения, возникающие, изменяющиеся и прекращающиеся в сфере таможенного дела»³. Ранее функция нормотворчества была присуща центральному таможенному органу, как и указывает автор.

В настоящее время с данным определением таможенного органа не представляется возможным согласиться полностью, поскольку нельзя однозначно утверждать, что исключительно таможенные органы осуществляют регулирование правоотношений в сфере таможенного дела. Например, нормативно-правовое регулирование сферы таможенного дела осуществляется

¹ См.: *Агишева Е.Н.* Правовые организационные аспекты административной деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 16.

² См.: *Гречкина О.В.* Административная юрисдикция таможенных органов Российской Федерации (теоретико-прикладное исследование): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2011. С. 11–12.

³ См.: Таможенное право России / под ред. *И.В.Тимошенко*. Ростов н/Д: Феникс, 2001. С. 73.

посредством принятия международных договоров и федеральных законов, при этом полнота подзаконного национального правового регулирования в сфере таможенного дела в РФ принадлежит Правительству РФ, Министерству финансов РФ.

Таможенные органы осуществляют нормативно-правовое регулирование в сфере таможенного дела в строго определенных законодателем границах, дополняя подзаконные нормативные правовые акты указанных органов исполнительной власти правовыми актами «мягкого» права, а также осуществляют таможенное администрирование.

Таким образом, таможенные органы действительно осуществляют регулирование в сфере таможенного дела, однако наряду с другими органами исполнительной власти, в связи с чем утверждение о регулировании исключительно таможенными органами правоотношений в сфере таможенного дела представляется не в полной мере соответствующим объективно существующим и сложившимся в настоящее время общественным отношениям.

К.К. Сандровский, предлагая свое определение таможенного органа, указывает, что «таможенные органы можно определить как государственные органы, осуществляющие исполнительно-распорядительную деятельность в специальной сфере государственного управления, связанной с пропуском через государственную границу различного рода грузов, в том числе багажа и валютных ценностей, а также транспортных средств, служащих для перевозки пассажиров и грузов»¹, однако данное определение представляется достаточно архаичным, поскольку отражает в себе превалирующее значение функции таможенных органов по таможенному контролю, имевшее место в СССР, что не соответствует правовому статусу таможенных органов в настоящее время.

Д.В. Заседателев под таможенным органом понимает «федеральный государственный орган исполнительной власти, наделенный специальной

¹ См.: *Сандровский К.К.* Таможенное право. Киев, 1974. С. 10–11.

компетенцией в области таможенного дела»¹. Представляется, что данное определение, несмотря на свою лаконичность, не отражает характерных черт и свойств, присущих таможенным органам, поскольку в нем не раскрывается сущность специальной компетенции таможенных органов.

Наиболее емкой и точной формулировкой указанного понятия представляется определение О.Ю. Бакаевой, согласно которому «таможенный орган представляет собой государственный орган, наделенный специальной компетенцией, осуществляющий функции контроля и надзора в области таможенного дела и выполняющий задачу содействия развитию внешней торговли»².

На основании совокупности выделенных признаков таможенных органов и анализа рассмотренных определений представляется возможным определить **таможенные органы Российской Федерации** как федеральные органы исполнительной власти, обладающие специальной компетенцией в области таможенного дела, выполняющие соответствующие ей фискальные, контрольные и правоохранные функции в целях обеспечения национальной безопасности Российской Федерации, экономической безопасности ЕАЭС и создания условий, способствующих ускорению товарооборота при перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС.

Единая федеральная централизованная система таможенных органов РФ, равно как и система налоговых органов построена на совокупности основополагающих начал-принципов, определяется в соответствии со статьей 253 Закона о таможенном регулировании и состоит из четырех основных звеньев: 1) федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю и надзору в области таможенного дела (Федеральная таможенная служба); 2) региональные таможенные управления; 3) таможи; 4) таможенные посты.

¹ См.: *Заседателев Д.В.* Финансово-правовой статус таможенных органов Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 53.

² См.: *Бакаева О.Ю.* Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. М.: Статут, 2005. С. 13.

Часть принципов организации и деятельности таможенных органов закреплена в правовых нормах (статья 254 Закона о таможенном регулировании). Вместе с тем не все перечисленные в указанной норме права принципы относятся к принципам организации и деятельности системы таможенных органов, поскольку ряд принципов (например, профессионализм и компетентность должностных лиц таможенных органов, ясность, предсказуемость действий должностных лиц таможенных органов) относятся к принципам государственной службы в таможенных органах.

Отдельные принципы организации и деятельности системы таможенных органов объективно существуют без их юридического закрепления в нормах права, однако могут быть логически выведены из правовых норм.

Следует признать, что система таможенных органов, равно как и система налоговых органов, построена на основе принципов законности, единства, централизации, сочетания независимости и взаимодействия, синтеза отраслевых и территориальных начал управления, конкретное содержание которых раскрывалось при характеристике принципов системы налоговых органов, их содержание (принципов законности, единства и централизации) в рамках системы таможенных органов является аналогичным.

Одним из основополагающих принципов системы таможенных органов является принцип сочетания независимости и взаимодействия таможенных органов, содержание которого раскрывается в следующем.

Во-первых, в соответствии с ч. 2 ст. 3 Закона о таможенном регулировании непосредственную реализацию задач в области таможенного дела в пределах компетенции ФТС России обеспечивает совместно с Министерством финансов РФ.

Во-вторых, законодателем уделяется большое внимание к обеспечению процесса взаимодействия таможенных органов с иными органами государственной власти РФ и государств-членов ЕАЭС.

В статьях 86, 310, 311 Закона о таможенном регулировании устанавливается возможность получения необходимых сведений таможенными органами от

других государственных органов посредством информационного взаимодействия. В ст. 240 Закона о таможенном регулировании под основной формой информационного взаимодействия понимается запрос соответствующих сведений. Основная цель осуществления информационного взаимодействия состоит в том, что приобретаемая информация используется при осуществлении таможенного администрирования. Например, в целях обеспечения правоохранительной деятельности таможенных органов установлены механизмы взаимодействия таможенных органов с органами, осуществляющими контроль и надзор на Государственной границе РФ (ст. 221 Закона о таможенном регулировании).

Однако основным субъектом взаимодействия таможенных органов при осуществлении ими финансовой деятельности являются налоговые органы, с которыми таможенным органам законодательно предписано не только взаимодействовать, но и сотрудничать при выполнении фискальной и контрольной деятельности, поскольку в соответствии со статьей 222 Закона о таможенном регулировании к основной цели сотрудничества налоговых и таможенных органов относится обеспечение взимания таможенных платежей, а также специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, контроль правильности их исчисления и своевременности уплаты, возврата (зачета), принятия мер к их взысканию.

Представляется, что в указанной статье определена цель, которую преследуют при взаимодействии с налоговыми органами таможенные органы, при этом основой взаимодействия таможенных и налоговых органов являются применение современных информационных технологий, обмен данными, сопряжение систем управления рисками, координация действий по категорированию объектов предпринимательской деятельности, внедрение механизмов прослеживаемости товаров и сквозного контроля, а также совместные и скоординированные проверочные мероприятия, то есть ряд форм деятельности, связанных с выполнением совместных фискальных, контрольных и правоохранительных функций.

Таким образом, думается, что принцип взаимодействия является одним из определяющих принципов организации деятельности таможенных органов, который выражается не только в наличии внешних связей с иными органами государственной власти, но и внутренних связях системы таможенных органов, поскольку таможенные органы взаимодействуют также друг с другом в рамках единой и целостной системы таможенных органов¹.

К основным принципам организации и деятельности системы таможенных органов необходимо отнести: 1) законность; 2) единство системы таможенных органов; 3) централизация системы таможенных органов; 4) сочетание независимости и взаимодействия таможенных органов; 5) синтез отраслевых и территориальных начал организации деятельности таможенных органов.

Сущность синтеза отраслевых и территориальных начал организации деятельности таможенных органов представляется возможным раскрыть посредством исследования конкретной компетенции каждого из звеньев системы таможенных органов РФ.

Во главе системы таможенных органов РФ находится федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела – Федеральная таможенная служба, правовой статус которой, выполняемые задачи и функции, права и обязанности, структура определяются постановлением Правительства РФ от 16 сентября 2013 г. № 809 «О Федеральной таможенной службе» (далее – Положение о Федеральной таможенной службе) и Регламентом Федеральной таможенной службы².

¹ При этом таможенные органы осуществляют специальную компетенцию в области таможенного дела самостоятельно, то есть относительно независимо от иных органов государственной власти, содержание принципа независимости в данном случае аналогично соответствующему содержанию, указанному применительно к налоговым органам, в связи с чем соответствующий принцип построения системы таможенных органов необходимо рассматривать как сочетание независимости и взаимодействия.

² См.: Приказ ФТС России от 04 сентября 2018 г. № 1380 «Об утверждении Регламента Федеральной таможенной службы» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. 2018. 26 сент.

Ранее, в силу указа Президента РФ от 21 мая 2012 г. № 636 «О структуре федеральных органов исполнительной власти»¹ ФТС России подчинялась Правительству РФ, однако с 2016 года она подчинена Министерству финансов РФ². Данный подход к построению системы органов государственной власти представляется оправданным, поскольку, как и находящиеся в подчинении Министерства финансов РФ налоговые органы, таможенные органы являются основными «поставщиками» денежных средств в консолидированный бюджет РФ.

Координация Министерством финансов РФ деятельности налоговых и таможенных органов предлагает следующие преимущества:

1) сосредоточение управления «в одних руках» позволяет усовершенствовать процесс организации деятельности фискальных органов государства, обеспечить слаженность их действий и надлежащее взаимодействие;

2) Министерство финансов РФ в качестве координатора фискальных органов имеет возможность проведения единой финансовой политики, а также осуществления комплексных реформ в сферах налогового и таможенного администрирования;

3) подчинение налоговых и таможенных органов общему министерству является необходимой предпосылкой совершенствования их взаимодействия в условиях «цифровизации» экономики, интеграции баз данных, а также для возможного принятия государством решения о слиянии налоговых и таможенных органов в единый фискальный орган. Между тем, признаваемая автором нецелесообразность объединения в настоящее время налоговых и таможенных органов будет обоснована в соответствующем параграфе диссертационного исследования, посвященном основным направлениям развития налоговых и таможенных органов в условиях цифровой экономики.

¹ См.: Указ Президента РФ от 21 мая 2012 г. № 636 (с изм. и доп. от 14 сентября 2018 г. № 514) «О структуре федеральных органов исполнительной власти» // СЗ РФ. 2012. № 22, ст. 2754; 2018. № 38, ст. 5834.

² См.: Указ Президента РФ от 15 января 2016 г. № 12 (с изм. и доп. от 15 мая 2018 г. № 215) «Вопросы Министерства финансов Российской Федерации» // СЗ РФ. 2016. № 3, ст. 473; 2018. № 21, ст. 2981.

Таким образом, определение единого органа, уполномоченного на управление данными ведомствами, а также осуществляющего координацию их совместной деятельности, является системно обусловленным и экономически обоснованным с учетом наличия полномочий у Министерства финансов РФ, связанных с реализацией функций по выработке государственной политики в сфере налогообложения, таможенного дела, таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров, при этом подчинение ФТС России Министерству финансов РФ соответствует положениям административной реформы 2004 года, согласно которой федеральные службы подчинены министерствам. Более того, такой подход к организации управления таможенным делом соответствует устройству систем органов государственной власти зарубежных государств, в которых управление таможенной службой возложено на Министерство финансов (США, Канада)¹, в связи с чем переподчинение ФТС России Министерству финансов РФ представляется положительным результатом деятельности государства в сфере таможенного администрирования.

ФТС России как центральный орган системы таможенных органов РФ в соответствии со своим правовым положением обладает наиболее широкими полномочиями в области таможенного дела. Как часть системы таможенных органов РФ ФТС России обладает общей для всех звеньев таможенных органов компетенцией, осуществляя: 1) таможенное администрирование; 2) финансовый контроль (таможенный и валютный контроль) 3) правоохранные функции в области таможенного дела, при этом Федеральная таможенная служба осуществляет ряд функций, которые относятся к ее исключительной компетенции: нормотворческую (по отдельным вопросам, строго определенным законодателем), организационно-административную, регистрационно-учетную, международную деятельность, а также иные вспомогательные функции (например, транспортный, ветеринарный, радиационный контроль и т.п.).

¹ См.: Лобзенко Л.А. Конвенциональное регулирование внешнеэкономической деятельности. М., 2000. С. 46–47.

По общему правилу федеральные службы не вправе осуществлять нормативно-правовое регулирование в установленной сфере деятельности¹, однако ранее на ФТС России были возложены функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в области таможенного дела, которые в связи с переподчинением были переданы Министерству финансов РФ², при этом отдельными нормативными правовыми актами на ФТС России и в настоящее время возложены функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в области таможенного дела³.

Думается, что данная коллизия обусловлена тем, что в указанных нормативных правовых актах не учтено изменение правового статуса ФТС России, в связи с чем в целях актуализации действующего законодательства данное указание подлежит исключению.

Представляется, что в настоящее время ФТС России также как и ФНС России принимает правовые акты, относящиеся к «мягкому праву», однако их действие представляется более императивным, что объясняется длительным периодом самостоятельности ФТС России в вопросах нормотворчества и соответственно значительным количеством нормативных правовых актов, принятых ФТС России в сфере таможенного дела. Иные органы системы таможенных органов не вправе осуществлять нормативно-правовое регулирование в сфере таможенного дела.

В настоящее время поле ведомственного нормотворчества ФТС России значительно сокращено, поскольку Федеральная таможенная служба может принимать нормативные правовые акты только по конкретным направлениям

¹ См.: подп. «в» п. 4 Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 (с изм. и доп. от 12 апреля 2019 г. № 161) «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // СЗ РФ. 2004. № 11, ст. 945; 2019. № 15, ч. I, ст. 1727.

² См.: Постановление Правительства РФ от 13 апреля 2016 г. № 300 «Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации» // СЗ РФ. 2016. № 17, ст. 2399.

³ См.: Указ Президента РФ от 11 мая 2006 г. № 473 (с изм. и доп. от 24 сентября 2007 г.) «Вопросы Федеральной таможенной службы» // СЗ РФ. 2006. № 20, ст. 2162; 2007. № 40, ст. 4717.

деятельности, установленным Правительством РФ в пункте 5.2 Положения о Федеральной таможенной службе, в соответствии с которым Федеральная таможенная служба определяет основные формы актов и документов, определяет порядок взаимодействия в сфере таможенного дела таможенных органов и лиц, осуществляющих деятельность в сфере таможенного дела.

Организационно-правовой гарантией соблюдения принципа законности в ведомственном нормотворчестве ФТС России являются специальные процедуры контроля за его соответствием законодательству, в том числе в форме специальной регистрации ведомственных актов в Минюсте РФ¹.

В рамках наднационального регулирования сферы таможенного дела сохранение функции ведомственного нормотворчества в форме «мягкого права» представляется обоснованным.

Во-первых, нормы права, устанавливаемые правом ЕАЭС, нередко не содержат необходимой степени детализации, что обуславливает потребность в издании дополнительных разъяснений, посредством которых ФТС России устанавливает соответствующие внутригосударственные правила для лиц, осуществляющих деятельность в сфере таможенного дела, обеспечивающие исполнение норм, устанавливаемых наднациональным законодательством.

Во-вторых, правом ЕАЭС в некоторых случаях прямо предусматривается участие внутригосударственных органов сторон в обеспечении применения соответствующих норм права, что обуславливает дополнительные предпосылки для осуществления ведомственного правотворчества.

Организационно-административная деятельность ФТС России выражается в том, что она имеет право создавать, реорганизовывать и ликвидировать нижестоящие территориальные органы, кроме того ФТС России осуществляет общий и внутриведомственный финансовый контроль за деятельностью нижестоящих подчиненных ей органов.

¹ См.: Приказ ФТС России от 1 декабря 2016 г. № 2266 «О подготовке нормативных правовых актов в Федеральной таможенной службе» // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ФТС России также осуществляет полномочия по ведению соответствующих реестров в сфере таможенного дела (например, реестр уполномоченных экономических операторов, реестр лиц, осуществляющих деятельность в сфере таможенного дела и т.д.), тем самым выполняет регистрационно-учетную деятельность.

Международная деятельность ФТС России определяется ее правовым статусом в сфере таможенного дела, согласно которого Федеральная таможенная служба заключает международные договоры РФ межведомственного характера в сфере таможенного дела (п. 5.17 Положения о Федеральной таможенной службе), а также иными полномочиями, реализуемыми в рамках Евразийского экономического союза.

Следующий уровень системы таможенных органов составляют региональные таможенные управления. На данный момент, в составе системы таможенных органов действует 8 региональных таможенных управлений (Дальневосточное, Приволжское, Северо-Западное, Северо-Кавказское, Сибирское, Уральское, Центральное и Южное), располагающихся на территориях федеральных округов России; на правах специализированных региональных таможенных управлений действуют Центральное информационно-техническое управление, Центральное экспертно-криминалистическое управление и Региональное таможенное управление радиоэлектронной безопасности объектов таможенной инфраструктуры.

Компетенция указанного звена таможенных органов определена приказом ФТС России от 31 мая 2018 г. №832 «Об утверждении Общего положения о региональном таможенном управлении»¹.

К специальной компетенции региональных таможенных управлений относится: 1) совещательная деятельность (взаимодействие ФТС России с полномочным представителем Президента РФ в соответствующем федеральном

¹ См.: Приказ ФТС России от 31 мая 2018 г. № 832 (с изм. и доп. от 6 февраля 2019 г. № 197) «Об утверждении Общего положения о региональном таможенном управлении» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. 2018. 28 сент.; 2019. 4 мар.

округе); 2) организационно-административная деятельность (координация деятельности работы подчиненных таможенных органов в федеральном округе, осуществление контроля за эффективностью их деятельности, в том числе осуществление внутреннего финансового контроля).

Основной объем общей компетенции таможенных органов возлагается на первичные звенья системы таможенных органов: таможни и таможенные посты. Таможня осуществляет руководство деятельностью подчиненных таможенных постов и является по отношению к ним вышестоящим таможенным органом, ее правовой статус определяется приказом ФТС России от 31 мая 2018 г. № 833 «Об утверждении Общего положения о таможне»¹.

Существующие таможни можно подразделить следующим образом:

1) в зависимости от осуществляемой компетенции таможни могут быть общими и специализированными. Общие таможни выполняют всю полноту компетенции таможенных органов, которая исследована выше, в границах определенной территории. Специализированные таможни могут осуществлять отдельные специальные функции на всей территории РФ, таможенные операции в отношении отдельных видов товаров либо быть территориально обособленными ввиду особенностей занимаемого ими положения.

К специализированным таможням, осуществляющим таможенные функции в отношении определенных видов товаров, относятся Центральная акцизная таможня и Центральная энергетическая таможня².

Центральная базовая таможня и Центральная таможня (кинологический центр ФТС России) относятся к числу специализированных таможен, выполняющих отдельные таможенные функции; Внуковская, Шереметьевская и

¹ См.: Приказ ФТС России от 31 мая 2018 г. № 833 (с изм. и доп. от 6 февраля 2019 г. № 197) «Об утверждении Общего положения о таможне» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. 2018. 28 сент.; 2019. 4 мар.

² Например, Центральная акцизная таможня осуществляет таможенное оформление и контроль в отношении таких видов товаров как драгоценные камни, металлы, природные алмазы, бриллианты и изделия, культурные ценности и антиквариат; Центральная энергетическая таможня—в отношении энергоносителей: нефти, газа, газового конденсата, угля и иных продуктов.

Домодедовская таможня являются специализированными таможнями, созданными по месту расположения крупнейших аэропортов России.

Кроме того, к специализированным таможенным органам относятся 8 оперативных таможен, выполняющих исключительно правоохранные функции (оперативно-розыскную деятельность) под руководством региональных таможенных управлений¹.

2) в зависимости от степени самостоятельности представляется возможным выделить таможни, действующие в составе региональных таможенных управлений, и таможни, непосредственно подчиненные ФТС России.

Под прямым руководством ФТС России действует 8 таможен прямого подчинения, из которых 2 таможни субъектов РФ – Московская и Калининградская областные таможни и 6 специализированных таможен², однако большинство таможен устроено по территориальному принципу, они подчиняются региональным таможенным управлениям. На территории одного регионального таможенного управления осуществляют деятельность сразу несколько таможен, при этом количество таможен может быть меньше, чем количество субъектов РФ, расположенных на территории, находящейся под руководством регионального таможенного управления.

Например, под руководством Приволжского таможенного управления действует 8 таможен, расположенных в административных центрах 8 субъектов РФ, а также Приволжская оперативная и Приволжская электронная таможни, несмотря на то, что в состав Приволжского федерального округа входит 14 субъектов РФ. К примеру, в составе Саратовской таможни действуют пять таможенных постов, расположенных на территории трех субъектов РФ

¹ См.: *Липин Е.В.* О системе оперативно-розыскных подразделений таможенных органов РФ, осуществляющих борьбу с контрабандой объектов СИТЕС // Закон и право. 2011. № 7. С. 74–75.

² См.: Приказ ФТС России от 11 июля 2014 г. № 1347 «О местонахождении и регионах деятельности таможен, непосредственно подчиненных ФТС России» // Таможенные ведомости. 2014. № 9.

(Саратовской, Пензенской области, а также республики Мордовия)¹, иные таможи устроены аналогичным образом.

3) в зависимости от занимаемого местоположения можно выделить внутренние и пограничные таможи; сухопутные, морские, речные и воздушные таможи.

4) в зависимости от способа осуществления деятельности можно выделить таможи фактического контроля и электронные таможи. В отличие от таможен фактического контроля электронные таможи обеспечивают реализацию компетенции таможи при декларировании товаров в электронной форме в регионе своей деятельности в пределах установленных полномочий. Они осуществляют деятельность по обработке таможенных деклараций, направленных в электронной форме, осуществляют удаленный выпуск товаров, взаимодействуя с таможами фактического контроля, которые проводят таможенные операции, предшествующие подаче деклараций на товары, а также фактический таможенный контроль. Уже к 2020 г. планируется оставить всего 16 центров электронного декларирования². Остальные таможи будут осуществлять фактический таможенный контроль.

Таким образом, на примере дифференциации таможен в зависимости от осуществляемых функций ярко проявляет себя один из принципов системы таможенных органов – сочетания отраслевых и территориальных начал управления.

Наиболее многочисленными таможенными органами являются таможенные посты, которые осуществляют свою деятельность в соответствии с Общим положением о таможенном poste³.

¹ См.: Официальный сайт Приволжского таможенного управления. Раздел: Саратовская таможня, подраздел: Информация о таможенном органе. URL: <http://ptu.customs.ru/folder/126091> (дата обращения: 31.08.2018).

² См.: Глава ФТС: в РФ к 2020 году появится 20 центров электронной таможни и декларирования-Экономика и бизнес - ТАСС. URL: <https://tass.ru/ekonomika/5720264> (дата обращения: 20.08.2019).

³ См.: Приказ ФТС России от 31 мая 2018 г. № 834 (с изм. и доп. от 6 февраля 2019 г. № 197) «Об утверждении Общего положения о таможенном poste» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 2018. 5 окт.; 2019. 4 мар.

А.С. Жаборовский, исследуя административно-правовой статус таможенного поста, определяет его в качестве самостоятельного звена системы таможенных органов¹.

Как справедливо отмечает О.Ю. Бакаева, таможенные посты представляют вышестоящий таможенный орган, т.е. действуют в качестве его своеобразных агентов². Таможенные посты ввиду своей многочисленности наиболее приближены к участникам внешнеэкономической деятельности, в связи с чем выполняют полномочия, составляющие основное содержание деятельности таможенных органов: взимают таможенные платежи, производят таможенное оформление и таможенный контроль, ведут правоохранительную работу и т.д. Специальной компетенцией в силу своего положения в системе таможенных органов таможенные посты не обладают.

Двойственный правовой статус таможенного поста в качестве отдельного звена системы таможенных органов представляет достаточный интерес для исследования, поскольку таможенные посты могут обладать статусом юридического лица, так и не иметь указанного статуса.

Не имеющие статуса юридического лица таможенные посты действуют от имени таможни³ или регионального таможенного управления, которым они подчиняются, являясь их территориальными подразделениями⁴, при этом их правовое положение является довольно дискуссионным⁵.

Процессуальной правоспособностью (т.е. правом быть истцом, ответчиком, третьим лицом в суде) обладают лишь таможенные посты со статусом юридического лица, в связи с чем достаточно часто в судебной практике

¹ См.: Жаборовский А.С. Административно-правовой статус таможенного поста // Вестник Российской таможенной академии. 2016. № 2. С. 146-152.

² См.: Бакаева О.Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. М., 2005. С. 19.

³ См. напр.: приказ ФТС России от 05 июля 2007 г. № 815 «Об утверждении Положения о Северо-Западном акцизном таможенном poste (специализированном)». Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴ См.: Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации / под ред. Ю.Ф. Азарова, Г.В. Баландиной. М., 2004. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵ См.: Трунина Е.В. Актуальные вопросы административно-процессуального статуса таможенных органов // Административное право и процесс. 2012. № 6. С. 41.

возникают споры о процессуальной правоспособности таможенных постов без статуса юридического лица, подсудности рассмотрения споров об обжаловании их действий (бездействия) и иных вопросах, при этом часть судов подтверждают процессуальную правоспособность таможенных постов без статуса юридического лица¹.

В настоящее время не установлены какие-либо критерии, которые влияют на наделение таможенного поста статусом юридического лица, в связи с чем, по мнению Е.Н. Агишевой, де-факто в РФ существует не четырех-, а трехзвенная (без таможенных постов) система таможенных органов².

Думается, что указанное положение является дискуссионным, поскольку все таможенные посты, независимо от наличия статуса юридического лица, исполняют специальную компетенцию таможенных органов и включены в систему таможенных органов.

В настоящее время осуществляется преобразование структуры таможенных постов в рамках реализации положений «дорожной карты» «Совершенствование таможенного администрирования» и Стратегии развития таможенных органов до 2020 г., однако происходящие преобразования носят в большей степени организационный характер и не затрагивают коренным образом изменений в правовом статусе таможенного поста, которые являются необходимыми.

Представляется, что система таможенных органов в целях оптимизации организационной структуры и совершенствования деятельности таможенных органов нуждается в осуществлении серьезных преобразований.

Необходимо согласиться с мнением ряда специалистов по поводу ликвидации такого звена системы таможенных органов как региональные таможенные управления в целях сокращения управленческого аппарата и

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 14 августа 2009 г. по делу № А56-10477/2009; Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20 января 2015 г. по делу № А48-4832; Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 11 мая 2011 г. по делу № А09-6651/2010 // Картоотека арбитражных дел (<http://kad.arbitr.ru>).

² См.: *Агишева Е.Н.* Функциональная деятельность таможенных органов. Воронеж, 2001. С. 61.

бюджетных расходов на его содержание¹, при этом не представляется возможным разделить позицию Н.А. Сулова, считающего, что «региональные таможенные управления – это не просто передаточная инстанция, промежуточное звено, а самостоятельный таможенный орган, осуществляющий в значительной мере руководство нижестоящими таможенными органами и обладающий обширной компетенцией и специфической структурой»².

Думается, что описанные выше функции, относящиеся к специальной компетенции региональных таможенных управлений, могут быть переданы Федеральной таможенной службе, что позволит сократить управленческий аппарат, снизить расходы на его содержание, повысить оперативность разрешения возникающих вопросов в деятельности таможенных органов.

Представляется, что региональные таможенные управления могут быть преобразованы в главное управление ФТС России по координации межрегионального взаимодействия, включающего в себя соответствующие управления по федеральным округам.

Образование трехзвенной системы таможенных органов: ФТС России – таможи – таможенные посты будет соответствовать основным международным стандартам, поскольку такое звено как межрегиональные управления крайне редко встречается в структуре органов власти (территориальные органы, как правило, напрямую подчиняются соответствующему центральному органу).

Таким образом, таможенные органы РФ являются федеральными органами исполнительной власти, обладающими специальной компетенцией в области таможенного дела, выполняющими соответствующие ей фискальные, контрольные и правоохранные функции в целях обеспечения национальной безопасности РФ, экономической безопасности Евразийского экономического

¹ См. напр.: *Голубь А.А.* Правовой статус таможенных органов на современном этапе // Таможенное дело. 2006. № 4. С. 56–58; *Шилина Е.В.* Финансово-правовые аспекты взаимодействия банковской системы и таможенных органов в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 25.

² См.: *Сулов Н.А.* Система таможенных органов Российской Федерации (Административно-правовой статус и проблемы его совершенствования): автореф. дис. .. канд. юрид. наук. М., 1999. С. 16.

союза и создания условий, способствующих ускорению товарооборота при перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС, которые образуют соответствующую систему, основанную на принципах законности, единства, централизации, сочетания независимости и взаимодействия, территориальных и отраслевых начал организации деятельности и состоящую из следующих четырех звеньев: 1) ФТС России; 2) региональные таможенные управления ФТС России; 3) таможи; 4) таможенные посты.

Конкретные формы и виды взаимодействия налоговых и таможенных органов, входящих в структуру системы таможенных органов подлежат изучению в соответствующей главе диссертационного исследования.

1.3. Понятие и генезис финансово-правовых основ взаимодействия налоговых и таможенных органов

В процессе общественной жизни и деятельности органы публичной власти различными способами вступают друг с другом в различные взаимоотношения. Общественные отношения органов публичной власти друг с другом неизбежно связаны с их взаимодействием, следовательно, для исследования сущности общественных отношений, складывающихся по поводу взаимодействия налоговых и таможенных органов, являющихся органами публичной власти, прежде всего, необходимо остановиться на теоретическом осмыслении понятия взаимодействия.

Взаимодействие в качестве философской категории представляет собой процессы воздействия субъектов или объектов друг на друга, а также отражает их взаимную обусловленность. Данная философская категория универсальна и распространяется на правовую действительность.

В философии Канта взаимодействие представляется как универсальная категория отношения, так как все субстанции, поскольку они могут быть восприняты в пространстве как одновременно существующие, находятся в

полном взаимодействии, что порождает единство вещей и процессов мира чувственного¹.

В диалектико-материалистическом плане взаимодействие в качестве философской категории, может быть представлено также как «...категория, отражающая процессы воздействия различных объектов друг на друга, их взаимную обусловленность, изменение состояния, взаимопереход, а также порождение одним объектом другого»².

Рассматривая взаимодействие как основу причинности, Ф. Энгельс подчеркивал, что взаимодействие является «...истинной *causa finalis* (конечной причиной) всех вещей. Мы не можем пойти дальше этого познания этого взаимодействия именно потому, что позади его нечего больше познавать»³.

А.Н. Леонтьев указывает на специфику взаимодействия в органическом мире, указывая, что «жизнь есть процесс особого взаимодействия особым образом организованных тел», при этом, чем выше организация «тел», тем сложнее это взаимодействие⁴.

Вместе с тем А. Шопенгауэр отрицал существование взаимодействия в качестве философской категории, предлагая устранить понятие взаимодействия из метафизики, утверждая, что «логическая аналогия взаимодействия – бесспорно *circulus vitiosus* [порочный круг]»⁵.

Несмотря на такую позицию, большинство ученых-философов разделяют мнение об объективном существовании взаимодействия в качестве философской категории, указывая на особую значимость взаимодействия при познании любых явлений, в том числе и общественных отношений, складывающихся в рамках функционирования системы органов публичной власти при выполнении целей и задач, стоящих перед государством.

Исходя из системного понимания сущности явлений, В.А. Морозов определяет взаимодействие как «систему взаимообусловленных индивидуальных

¹ См.: Кант И. Собрание сочинений. Т. 3. М.: ЧОРО, 1994. С. 274.

² См.: Философский словарь / под ред. И.Х Фролова.–М.: Политиздат, 4 изд., 1981. С. 98.

³ См.: К.Маркс, Ф. Энгельс. Сочинения. М., 1961. Т. 20. С. 546.

⁴ См.: Леонтьев А.Н. Избр. психол. произведения: В 2 т. М., 1983. Т. 1. С. 160.

⁵ См.: Шопенгауэр А. Мир как воля и представление. М.: Наука, 1993. Т. 1, С. 336.

действий, связанных циклической причинной зависимостью, при которой поведение каждого из участников выступает одновременно и стимулом, и реакцией на поведение остальных»¹.

Т.Ф. Ефремова, раскрывая лексическое значение понятия «взаимодействия» определяет его как «воздействие предметов, явлений действительности друг на друга, обуславливающие изменения в них». Применительно к воинской деятельности под взаимодействием обычно понимаются «согласованные действия воинских соединений (обычно разных родов войск) при выполнении боевой задачи»².

Иное лексическое значение данному понятию придают С.И. Ожегов, который определяет взаимодействие как «взаимную поддержку»³, и Д.Н. Ушаков, понимая его в качестве взаимной связи, взаимной обусловленности явлений⁴.

Взаимная связь является одним из основных признаков взаимодействия. Данная связь может выражаться в различных проявлениях (воздействие объектов друг на друга; обмен веществом, энергией, информацией, различные формы сотрудничества и др.), может быть постоянной и временной, необходимой и случайной, устойчивой и неустойчивой. Теоретическое исследование природы взаимодействия налоговых и таможенных органов обуславливает необходимость изучения их взаимных связей, объективно существующих, выделения из них общего, частного и особенного.

Любое взаимодействие предполагает обмен, характер которого зависит от уровня развития взаимодействующих объектов. Обмен в данном случае выражается во взаимном воздействии объектов друг на друга, взаимной зависимости, взаимном изменении, в связи с чем взаимодействие есть *связь динамическая*, поскольку, взаимодействуя, стороны изменяют друг друга.

¹ См.: Морозов В.А. Взаимодействие, как философско-экономическая категория (понятие, виды и свойства) // Новое слово в науке и практике: гипотезы и апробация результатов исследований. 2015. № 20. С. 81–87.

² См.: Ефремова Т.Ф. Новый словарь русского языка. Толково-словообразовательный. М.: Русский язык, 2000. 1084 с.

³ См.: Ожегов С.И. Словарь русского языка. М.: Русский язык, 1989. 915 с.

⁴ См.: Ушаков Д.Н. Большой толковый словарь русского языка. М.: Славянский дом книги, 2014. 960 с.

Взаимодействие является *универсальным*, поскольку при исследовании взаимодействия объектов рассматривается каждая из составных частей комплекса взаимных связей данного взаимодействия, так как именно таким образом возможно истинное понимание природы взаимодействия.

В познавательном смысле понятие взаимодействия является исходным для определения базовых философских понятий, как движение, развитие, процесс, изменение, становление.

Характерной чертой взаимодействия является его *причинно-следственная обусловленность*. Иными словами, объект (субъект), взаимодействуя с другим объектом (субъектом), несет в себе причину для взаимодействия с ним и одновременно является следствием обратного влияния другого объекта (субъекта).

Таким образом, взаимодействие в качестве философской категории представляется как универсальная, динамическая связь, отражающая непрерывное воздействие объектов (субъектов) реальной действительности друг на друга и обуславливающая изменения в них.

Сложность взаимодействия зависит от уровня организации системы, целостность которой может быть как механической, так и органической, при этом тип взаимодействия зависит от типа целостности системы.

Самым простым типом взаимодействия является механическое (непосредственное) взаимодействие. Под механическим взаимодействием принято понимать непосредственное (контактное) отношение между объектами¹. Однако формальный перенос модели механического взаимодействия в сферу социального не может служить отражением и достоверной характеристикой социальных связей и отношений, так как их сущность является более многосторонней и глубокой. При исследовании социальных отношений внутри системы следует учитывать, что особым типом ее целостности является общество.

¹ См.: Морозов В.А. Взаимодействие: понятие, виды и свойства // Креативная экономика. 2015. № 9 (10). С. 1309–1318.

В социальной сфере взаимодействие оказывается «точкой замыкания и размыкания социальных связей в социальных процессах»¹. Рассматривая взаимодействие в социальной системе, следует говорить о взаимодействии, как о комплексном явлении, объединяющем соответствующие процессы, системы, последовательности, связи, которые обеспечивают его непрерывность.

В связи с этим фундаментальное философское понятие «взаимодействие» имеет множество различных смыслов и присущих ему значений в других науках, в том числе и юридических. Как ранее указывалось, характер построения социальных систем имеет присущие ему особенности, которые необходимо учитывать. Поскольку одной из составляющих частей социальной сферы общества является право, то в рамках данного исследования в большей степени представляет интерес правовое и социальное взаимодействие, то есть взаимное влияние социальных субъектов друг на друга, складывающееся из отдельных, направленных друг на друга действий.

В теории права исследованию категории правового взаимодействия, а также взаимодействия органов публичной власти уделяется недостаточное внимание, поскольку лишь некоторыми исследователями предлагаются определенные подходы к пониманию понятия правового взаимодействия.

Так, В.М. Сырых определяет правовое взаимодействие как «взаимосвязь, при которой каждое лицо, действующее правомерно, приобретает для себя нечто значимое, ценное, реализует в правоотношении свой интерес»². Из этого определения можно сделать вывод, что в правовом взаимодействии отражены рассмотренные выше признаки взаимодействия как философской категории, однако основным его недостатком является то, что в нем не раскрыта суть взаимной связи правового взаимодействия, поскольку участники правового взаимодействия не только приобретают искомое, но и предоставляют то значимое, ценное, что имеется в их распоряжении, другому участнику в «обмен» на приобретенное.

¹ См.: Морозов В.А. Указ. соч. С. 85.

² См.: Сырых В.М. Материалистическая теория права: Избранное. М.: РАИ, 2011. С. 1255.

В.Ю. Панченко выделяет категорию «правовое взаимодействие», которое представляется как «вид и форма социальных взаимодействий, особый обладающий специфическими закономерностями способ осуществления общественных связей через взаимный обмен субъектов права юридически значимой деятельностью и (или) ее результатами, посредством которого осуществляется взаимное влияние субъектов права на сознание и поведение (деятельность) друг друга, носящий информационный характер, протекающий в правовой ситуации и направленный на изменение последней»¹. Из этого определения представляется возможным выделить следующие свойства правового взаимодействия: 1) правовое взаимодействие является составной частью социального взаимодействия и специфическим способом выражения общественной связи, которая протекает в определенной правовой ситуации; 2) отношения между участниками правового взаимодействия являются общественными и взаимными; 3) участниками правового взаимодействия являются субъекты права; 4) предметом правового взаимодействия является обмен юридически значимой деятельностью и (или) ее результатами; 5) следствием правового взаимодействия является взаимное влияние субъектов права на сознание и поведение (деятельность) друг друга; 6) целью правового взаимодействия является изменение правовой ситуации.

Взаимодействие субъектов права может быть как позитивным (сотрудничество), так и негативным (конфликт), однако большее внимание необходимо уделить именно положительному взаимодействию.

Дальнейшее исследование сущности взаимодействия налоговых и таможенных органов невозможно без определения соответствующего термина, которое необходимо раскрыть, руководствуясь сущностью категории взаимодействия в философском, социальном и правовом понимании.

В соответствии с теорией права общественные отношения не всегда являются правовыми, поскольку государство воздействует на них с

¹ См.: Панченко В.Ю. Правовое взаимодействие как вид социальной коммуникации: теоретико-правовое исследование: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2016. С. 54.

использованием норм права в целях регулирования лишь наиболее важных из указанных общественных отношений. Таким образом, общественные отношения могут быть либо урегулированы правом, либо не урегулированы им, либо частично регламентированы правовыми нормами. Схожее деление общественных отношений предлагает А.Р. Швандерова, подразделяя их на правовые отношения, то есть общественные отношения, урегулированные правом, и неправовые отношения, то есть общественные отношения, которые урегулированы не нормами права, а иными социальными нормами (обычаями, нормами морали, нормами религии, корпоративными нормами)¹. Данная позиция находит свое отражение в трудах и других ученых-правоведов².

С учетом того, что органы публичной власти (в частности, налоговые и таможенные органы) являются субъектами права, их деятельность урегулирована правовыми нормами, а их взаимодействие является правовым, применительно к общему понятию правового взаимодействия специальным понятием в данном случае является взаимодействие органов публичной власти, единичным – взаимодействие налоговых и таможенных органов.

Взаимодействию любых органов публичной власти как виду правового взаимодействия присущи все его свойства, однако как особенное явление оно характеризуется следующими признаками: 1) взаимодействие органов публичной власти является *согласованным*, то есть их взаимная деятельность направлена на достижение единых поставленных целей и задач; 2) взаимодействие органов публичной власти проявляется в различных специфических формах *взаимной связи*: сосуществование, сотрудничество, координация усилий, совместная деятельность и др.; 3) *правовое регулирование отношений по взаимодействию*: органы публичной власти являются субъектами политической власти - составной частью политической сферы общественной жизни. В связи с этим, их взаимодействие друг с другом регламентируется социальными нормами,

¹ См.: Цечоев В.К., Швандерова А.Р. Теория государства и права: учебник. М.: Прометей, 2017. С. 197.

² См.: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник для вузов. М.: Юрист, 2004. С. 183–184.

наибольшую и важнейшую часть которых составляют нормы права, в которых выражаются цели, задачи, условия и способы совместной деятельности органов публичной власти; 4) взаимодействие органов публичной власти осуществляется в *целях* достижения взаимовыгодного результата для каждой из сторон, в связи с чем взаимодействие органов публичной власти влечет за собой определенные правовые последствия.

На основании этого, взаимодействие органов публичной власти является специальным видом правового взаимодействия и представляет собой урегулированные нормами права согласованные действия органов публичной власти, проявляющиеся в различных формах взаимной связи и осуществляемые в целях выполнения взаимообусловленных функций и задач.

Вместе с тем существует множество видов органов публичной власти, соответственно, несмотря на определенные общие признаки, характер их взаимодействия может варьироваться в зависимости от степени их подчиненности друг другу, предоставленной компетенции, целей и задач деятельности.

В предыдущих параграфах диссертационного исследования была установлена функциональная схожесть как налоговых, так и таможенных органов, которые осуществляют как фискальную деятельность, так и деятельность по финансово-правовому принуждению.

Представляется, что финансово-правовое принуждение налоговых и таможенных органов направлено на обеспечение финансовой дисциплины, при этом под дисциплиной как базовым понятием необходимо понимать определенные требования к поведению людей, отвечающие сложившимся в обществе социальным нормам; в этом понятии отражаются определенные требования общества к индивидам и коллективам, производится социальная оценка поведения с точки зрения его соответствия интересам общества и его правомерности. Финансовая дисциплина выражается в соблюдении субъектами бюджетных, налоговых и иных финансовых предписаний.

Таким образом, взаимодействие указанных органов осуществляется, в первую очередь, в целях эффективного пополнения денежных фондов государства

посредством администрирования обязательных платежей, а, во-вторых, в целях обеспечения финансовой дисциплины и национальной безопасности.

Общественные отношения по взаимодействию налоговых и таможенных органов являются составной частью финансовой деятельности государства, носят финансово-правовой характер и имеют следующие признаки:

1) урегулированы финансово-правовыми нормами, содержащимися в различных источниках, в том числе в законодательстве о налогах и сборах и таможенном законодательстве;

2) их стороны – налоговые и таможенные органы – являются субъектами финансовой деятельности государства и реализуют соответствующие финансово-правовые статусы;

3) направлены на формирование публичных денежных фондов Российской Федерации, то есть осуществление установленной для них государством фискальной функции, благодаря чему решаются финансовые задачи государства;

4) налоговые и таможенные органы как участники данных отношений осуществляют сотрудничество в целях осуществления финансового контроля и применения установленных мер финансово-правового принуждения.

Таким образом, **взаимодействие налоговых и таможенных органов** можно определить как комплекс урегулированных нормами права согласованных действий налоговых и таможенных органов, проявляющихся в различных формах их совместной деятельности и осуществляемых в целях эффективного выполнения возложенных на них функций и задач, пополнения централизованных денежных фондов государства, а также обеспечения национальной безопасности государства.

В целях исследования финансово-правового аспекта взаимодействия налоговых и таможенных органов необходимо теоретически осмыслить составляющие его основу нормативные правовые акты. При исследовании развития правовых основ взаимодействия налоговых и таможенных органов, представляется целесообразным использовать исторический метод и выделить исторические этапы развития нормативно-правового регулирования

взаимодействия налоговых и таможенных органов в РФ¹, поскольку взаимодействие между налоговыми и таможенными органами развивалось постепенно.

В советский период существования указанных органов роль взаимодействия между ними была минимальна, поскольку в данный исторический период государство имело монопольное право на осуществление внешнеторговых операций, несмотря на это, правовое регулирование взаимодействия налоговых и таможенных органов эпизодическим образом осуществлялось в финансово-правовых актах СССР. Например, в статье 187 Таможенного кодекса СССР 1928 года² указано, что при взыскании таможенных пошлин и сборов, а также налагаемых таможенными штрафами, принудительные меры в отношении частных лиц и частных предприятий принимаются должностными лицами соответствующей таможни, а где их нет – инспекторами по косвенным или прямым налогам и, по их поручению, их помощниками, то есть налоговыми органами, при этом сами принудительные меры и порядок их применения были установлены Положением о взимании налогов³.

Безусловно, таким образом подтверждается исторически сложившаяся связь исполняемой совместно налоговыми и таможенными органами фискальной функции, а также ее приоритет для государства вне зависимости от конкретного общественного строя.

Коренным образом ситуация поменялась в связи с переходом государства к рыночной экономике, поскольку молодому государству в связи с радикальным переустройством экономических отношений и напряженной социально-экономической ситуацией для выполнения государственных функций

¹ См. подробнее: Семенов К.О. Развитие финансово-правовых основ взаимодействия налоговых и таможенных органов в Российской Федерации // Ленинградский юридический журнал. 2019. № 4. С.

² См.: Таможенный кодекс СССР 1928 года, утв. Постановлением ЦИК СССР, СНК СССР от 19 декабря 1928 г., утратил силу в связи с изданием Указа Президиума ВС СССР от 5 мая 1964 г. // СЗ СССР. 1929, № 1, ст. 2; Ведомости ВС СССР. 1964. № 20, ст. 242.

³ См.: Положение о взимании налогов» утв. ЦИК СССР, СНК СССР 2 октября 1925 г. утратил силу в связи с изданием Постановления ЦИК СССР № 48, СНК СССР № 1402 от 17 сентября 1932 г. // СЗ СССР. 1925. № 70, ст. 518; СЗ СССР. 1932. № 69, ст. 410а.

требовались денежные средства, которые могли аккумулировать лишь два ведомства – налоговая и таможенная службы.

Первым шагом для обеспечения поступления обязательных платежей в бюджет РСФСР, связанным с переходом к новой экономической формации, явилось создание системы налоговых и таможенных органов в соответствии с действовавшими на тот момент экономическими стандартами, после чего весной 1992 года вступило в силу Положение о порядке взаимодействия¹, которым устанавливался единый порядок взаимодействия таможен и государственных налоговых инспекций при осуществлении контроля за вывозом товаров с территории РФ. Некоторые положения, касающиеся взаимодействия налоговых и таможенных органов (например, о необходимости подтверждения таможенным органом для возврата НДС и акцизов), появляются позднее в соответствующем приказе Государственного таможенного комитета РФ².

Насущная необходимость и важность комплексного подхода к правовому регулированию взаимодействия налоговых и таможенных органов и принятию единого акта в целях преодоления негативных явлений, сопровождавших рыночную экономику РФ на раннем этапе, подчеркивается принятием в 1993 году соответствующего постановления Правительства РФ³, где налоговому органу предписывается в течение двух месяцев внести в Правительство РФ предложения по обеспечению надлежащего взаимодействия в работе налоговых, финансовых, таможенных, правоохранительных органов и учреждений банков по выявлению

¹ См.: Временное положение о порядке взаимодействия органов, осуществляющих контроль за вывозом товаров с территории Российской Федерации (с изм. и доп. от 12 декабря 1992 г.), утверждено приказами ГТК РФ 23 апреля 1992 г. № 01-20/1849, МВД РФ 13 мая 1992 г. № 1/1740, Госналогслужбой РФ 28 апреля 1992 г. № ЮУ-6-06/138 утратило силу в связи с изданием Приказа ГТК РФ от 10 июля 1996 г. № 428. // Финансовая газета. 1992. № 22; Таможенные ведомости. 1996. № 10.

² См.: Приказ Государственного таможенного комитета РФ от 30 января 1993 г. № 49 «О применении налога на добавленную стоимость и акцизов при ввозе товаров в Российскую Федерацию и вывозе с ее территории» утратил силу в связи с изданием приказа ГТК РФ от 14 июня 2000 г. № 501// Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1993. № 5; Российская газета. 2000. 7 июля.

³ См.: Постановление Правительства РФ от 04 ноября 1993 г. «О совершенствовании деятельности Государственной налоговой службы» // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 45, ст. 4345.

сокрытых от налогообложения доходов, также совместным письмом Государственного таможенного комитета РФ и Государственной налоговой службы РФ¹, в котором указывается на необходимость эффективного взаимодействия между налоговыми и таможенными органами в целях увеличения поступлений налогов и таможенных платежей в федеральный бюджет, между тем отсутствие системного подхода к регулированию финансовых отношений не позволяло выполнить требование к согласованности и координации деятельности фискальных органов.

В июле 1998 года в связи с принятием кодифицированного нормативного правового акта, регулирующего налоговые правоотношения - первой части Налогового кодекса РФ, были заложены первые законодательные основы взаимодействия налоговых и таможенных органов в РФ (п. 4 ст. 30 НК РФ), в связи с этим разработан первый совместный ведомственный нормативно-правовой акт – Соглашение о взаимодействии Государственного таможенного комитета РФ и Государственной налоговой инспекции РФ от 02 августа 1998 года № 01-23/18719² (далее – Соглашение о взаимодействии 1998 года).

Думается, что период с ноября 1991 г., когда была ликвидирована государственная монополия внешней торговли и до июля-августа 1998 г., когда была принята первая часть Налогового кодекса РФ и разработано первое совместное Соглашение между налоговыми и таможенными органами в РФ, можно определить как *этап установления основных начал взаимодействия налоговых и таможенных органов в Российской Федерации.*

¹ См.: Письмо Государственного таможенного комитета Российской Федерации и Государственной налоговой службы Российской Федерации от 11 декабря 1996 года «Об организации взаимодействия между таможенными органами и государственными налоговыми инспекциями по документальному подтверждению вывоза товаров», в соответствии с приказом ГТК РФ от 4 июня 1998 г. № 368 не применяется по причине отказа Минюста РФ в государственной регистрации // Таможенные ведомости. 1997. № 2; 1998. № 7.

² См.: Соглашение о взаимодействии Государственного таможенного комитета Российской Федерации и Государственной налоговой инспекции Российской Федерации от 02 августа 1998 года № 01-23/18719 утратило силу в связи с изданием приказа ГТК РФ от 28 января 2004 г. № 103. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Характерными чертами данного этапа являются разрозненность подзаконных нормативных актов различной юридической силы, регулирование общественных отношений посредством ненормативных правовых актов, отсутствие комплексного и единообразного подхода к правовому регулированию взаимодействия налоговых и таможенных органов.

Соглашение о взаимодействии 1998 года ставило целью создание эффективного механизма взаимодействия таможенных и налоговых органов по вопросам обеспечения полноты поступления в бюджет налоговых и таможенных платежей, их взыскания и наложения штрафных санкций, а также необходимость реализации технологий совместного контроля за деятельностью участников внешнеэкономической деятельности. Под основными формами контроля подразумевались: непрерывный мониторинг за прохождением товаров, оперативный информационный обмен и проведение совместных или скоординированных проверок участников внешнеэкономической деятельности, провозглашалось ведение информационного обмена в плановом и оперативном порядке на безвозмездной основе, а также общий перечень сведений, которые должны были предоставляться каждым из органов, однако перечень необходимой информации не был конкретизирован, отсутствие дифференциации информации на предоставляемую в плановом и оперативном порядке порождало трудности правоприменения, в связи чем 8 июня 2000 года было утверждено дополнительно Соглашение по взаимному информационному обмену (далее - Соглашение по взаимному информационному обмену)¹.

В Соглашении по взаимному информационному обмену была определена система и структура обмена информацией между налоговыми и таможенными органами, осуществлена дифференциация информации, предоставляемой в плановом, оперативном порядке, по уровням органов, обязанных ее

¹ См.: Соглашение Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и Государственного таможенного комитета Российской Федерации по взаимному информационному обмену от 8 июня 2000 года, утверждено приказами МНС РФ 29 августа 2000 г. № БГ-15-11/1910, ГТК РФ 24 августа 2000 г. № 01-11/24354. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

предоставлять, а также произведено дополнение перечня информации, указанной в статье 3 Соглашения о взаимодействии 1998 года, новыми ее видами.

Несовершенство Соглашения о взаимодействии 1998 года и отсутствие комплексного подхода при его разработке выразалось и в том, что вновь, в дополнение к указанным правовым актам, принимается Соглашение о взаимодействии от 09 июня 2001 года¹, устанавливающее обязанность ежемесячного предоставления Министерством по налогам и сборам РФ сводного перечня предоставленных налоговыми органами лицензий на экспорт или импорт, хранение и поставки алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции.

В данном случае можно отметить непоследовательность органов правотворчества, которые принимали разрозненные совместные нормативные правовые акты, зачастую имевшие значительные противоречия друг с другом, вместо внесения соответствующих изменений в Соглашение о взаимодействии 1998 года, при этом одновременно действовал ряд совместных нормативных правовых актов, регулирующих порядок взаимодействия органов, связанного с противодействием неправомерному возмещению налога на добавленную стоимость².

В то же время следует положительно оценить попытку налогового и таможенного органов разработать совместный ведомственный акт, который

¹ См.: Соглашение о взаимодействии Государственного таможенного комитета Российской Федерации и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам при осуществлении контроля за деятельностью организаций - импортеров (экспортеров) алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции по экспорту, импорту, хранению и поставкам вышеуказанной продукции от 09 июня 2001г. № № 01-11/13, БГ-16-18/58 // Нормативные акты для бухгалтера. 2001. № 14.

² См.: Приказ ГТК РФ № 830, МНС РФ № БГ-3-06/299 от 21 августа 2001 г. «Об усилении таможенного и налогового контроля при декларировании товаров в соответствии с таможенным режимом экспорта» // Российская газета. 2001. 17 окт; Письмо ГТК РФ № 01-06/45626, МНС РФ № АС-6-06/868@ от 15 ноября 2001 г. «О порядке взаимодействия таможенных и налоговых органов при проведении таможенного и налогового контроля при декларировании товаров в режиме экспорта» // Таможенные ведомости. 2002. № 5; Приказ Генпрокуратуры РФ № 16, ФСБ РФ № 226, МВД РФ № 219, МНС РФ № БГ-3-06/166, ГТК РФ № 370 от 4 апреля 2003 г. «Об утверждении Порядка взаимодействия налоговых и правоохранительных органов по противодействию неправомерному возмещению налога на добавленную стоимость из федерального бюджета в отношении товаров, вывозимых за пределы таможенной территории Российской Федерации» // Экономика и жизнь. 2003. № 18

детально регламентировал отношения, связанные с взаимодействием данных органов.

В начале 2000-х годов в РФ осуществляется ряд реформ, направленных на совершенствование системы государственных органов, а также правового регулирования финансово-экономической деятельности¹. Указанная ситуация обусловила принятие в 2003 году Таможенного кодекса РФ, вступившего в силу с 1 января 2004 года². В 2004 году Президентом РФ проводится административная реформа, согласно которой изменениям подверглась существующая система и структура федеральных органов исполнительной власти, а в январе 2005 года принимается Типовой регламент взаимодействия федеральных органов исполнительной власти³.

Проведенная реформа установила предпосылки к принятию нового совместного нормативного правового акта, устанавливающего сотрудничество между налоговыми и таможенными органами РФ, в связи с чем 14 июля 2005 года главный налоговый и таможенный орган РФ теперь уже в статусе Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы заключают Соглашение о сотрудничестве⁴.

Представляется, что период с августа 1998 г., когда было разработано первое совместное Соглашение между налоговыми и таможенными органами в РФ, и до августа 2005 года, когда вступило в силу новое Соглашение о сотрудничестве Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы от 14 июля 2005 года, можно определить как *этап принятия и*

¹ См.: Козырин А.Н. Таможенный кодекс 2003 г.: новые контуры таможенного законодательства. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (дата обращения: 27.11.2018).

² См.: Таможенный кодекс РФ от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ (с изм. от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ) // СЗ РФ. 2003. № 22, ст. 2066; 2010. № 48, ст. 6252.

³ См.: Постановление Правительства РФ от 19 января 2005 г. № 30 (с изм. и доп. от 29 декабря 2018 г. № 1736) «О Типовом регламенте взаимодействия федеральных органов исполнительной власти» // СЗ РФ. 2005. № 4, ст. 305; 2019. № 1, ст. 31.

⁴ См.: Соглашение о сотрудничестве Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы от 14 июля 2005 года утратило силу в связи с принятием Соглашения о сотрудничестве Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы от 21 января 2010 г. № 0169/1, № ММ272/1. Документы опубликованы не были. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

применения первого совместного ведомственного нормативно-правового акта, регулирующего вопросы взаимодействия налоговых и таможенных органов в Российской Федерации.

Соглашение о сотрудничестве 2005 года носило комплексный характер. Впервые в одном нормативном правовом акте были объединены все основные направления совместной деятельности налоговых и таможенных органов, по которым требовалось осуществление взаимодействия и координация их деятельности. В Соглашении о сотрудничестве 2005 года наибольшее внимание было уделено регулированию информационного обмена между налоговыми и таможенными органами, установлены разновидности информационного обмена, а также значительно расширен перечень конкретных видов информации, предоставление которой является обязательным из одного органа в другой, подчеркивалась фискальная направленность совместной деятельности налоговых и таможенных органов, в связи чем впервые закрепляется возможность проведения скоординированных контрольных мероприятий по выявлению, предупреждению и пресечению правонарушений в сфере налогового, таможенного и валютного законодательства, а также совместных проверок субъектов хозяйственной деятельности и создания объединенных рабочих групп для решения стоящих задач.

Отдельным совместным приказом ФНС России и ФТС России¹ закрепляется порядок взаимодействия налоговых и таможенных органов по делам о банкротстве, согласно которому ФТС России ежемесячно обязана направлять в ФНС России информацию о не исполненных должниками требованиях РФ, учитываемых таможенными органами.

Внедрение информационных технологий в деятельность Федеральной налоговой службы, а также Федеральной таможенной службы, интенсификация и правовое оформление процессов интеграции и глобализации, как следствие

¹ См.: Приказ Федеральной таможенной службы № 656, Федеральной налоговой службы № САЭ-3-19/333 от 19 июля 2005 г. «О Порядке взаимодействия Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы по обеспечению интересов Российской Федерации как кредитора в делах о банкротстве и в процедурах банкротства» // Таможенные ведомости. 2005. № 10.

принятие Таможенного кодекса Таможенного союза¹ в конце 2009 года заставили руководство ФНС России и ФТС России пересмотреть правовой акт, устанавливающий их сотрудничество, с учетом новых экономических реалий, в связи с чем 21 января 2010 года принимается Соглашение о сотрудничестве.

Период с июля 2005 г., когда было разработано Соглашение между налоговыми и таможенными органами в РФ, и до января 2010 года, когда вступило в силу Соглашение о сотрудничестве Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы от 21 января 2010 года², можно определить как *этап комплексного регулирования вопросов взаимодействия налоговых и таможенных органов в Российской Федерации.*

Соглашение о сотрудничестве 2010 года состоит из нескольких частей, при этом существенное количество его норм посвящено регламентации такой формы взаимодействия как информационный обмен, большое внимание уделяется взаимодействию с использованием новых информационных технологий, возможностей имеющихся баз данных налоговых и таможенных органов, при этом в отдельных случаях предусматривается обмен информацией, полученной в рамках наднационального взаимодействия таможенных органов.

Основное внимание в Соглашении о сотрудничестве 2010 года уделяется информационной стороне взаимодействия налоговых и таможенных органов, поскольку изменениями, вносимыми в Соглашение о сотрудничестве 2010 года, неоднократно расширялся перечень сведений, предоставляемых органами друг другу, в том числе в электронном виде.

В указанном Соглашении о сотрудничестве расширен перечень форм взаимодействия налоговых и таможенных органов, более подробно закреплён

¹ См.: Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. № 17) (с изм. и доп. от 8 мая 2015 г.) утратил силу // СЗ РФ. 2010. № 50, ст. 6615; 2015. № 38, ст. 5214.

² См.: Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21 января 2010 г. № 0169/1, № ММ272/1 (с изм. и доп. от 5 сентября 2016 г.). Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

механизм проведения совместных скоординированных контрольных мероприятий.

Вместе с тем результатом дальнейшей экономической интеграции государств явилось создание Евразийского экономического союза посредством подписания 29 мая 2014 г. Договора о создании Евразийского экономического союза¹ (далее – Договор о ЕАЭС).

Необходимость ответа на вызовы нового этапа существования государств, потребность сохранения эффективности проводимой налоговой и таможенной политики в условиях глобализации привели Россию к созданию новых правовых механизмов таможенного регулирования, результатом которой стало вступление в силу Таможенного кодекса ЕАЭС с 1 января 2018 года, принятие 3 августа 2018 года в его развитие нового Закона о таможенном регулировании.

Соглашение о сотрудничестве 2010 года было разработано в соответствии с экономическими и политическими реалиями, продиктованными созданием и деятельностью Таможенного союза. В настоящее время, вследствие его трансформации в новое наднациональное объединение – Евразийский экономический союз, и сопутствующего изменения большинства основополагающих нормативных правовых актов в сфере таможенного дела думается, что отношения по взаимодействию налоговых и таможенных органов вышли на новый исторический этап своего развития в условиях деятельности Евразийского экономического союза, что подтверждается большим вниманием законодателя к правовому регулированию взаимодействия между налоговыми и таможенными органами, а также приоритетностью норм Таможенного кодекса Евразийского экономического союза при правовом регулировании информационного взаимодействия.

Таким образом, думается, что в связи с указанными обстоятельствами наступил новый этап взаимодействия налоговых и таможенных органов РФ – *этап комплексного правового регулирования вопросов взаимодействия налоговых*

¹ См.: Договор о Евразийском экономическом союзе: подписан в г. Астане 29 мая 2014 г. (с изм. от 08 мая 2015 г.), ратифицирован Федеральным законом от 3 октября 2014 г. № 279-ФЗ. URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 19.04.2019).

и таможенных органов Российской Федерации в условиях функционирования Евразийского экономического союза.

При этом период с января 2010 г. по январь 2018 г. необходимо определить как *этап совершенствования (модернизации) правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации в условиях глобализации.*

Вместе с тем с учетом того, что в настоящее время взаимодействие налоговых и таможенных органов вышло на новый исторический этап своего развития, представляется, что наиболее предпочтительным является вариант принятия нового Соглашения о взаимодействии, соответствующего нормативным правовым актам, составляющим право Евразийского экономического союза и признания Соглашения о сотрудничестве от 2010 года утратившим силу.

Проект нового Соглашения о взаимодействии (Приложение №1) предлагается автором исходя из концептуальных основ взаимодействия налоговых и таможенных органов, предлагаемых автором в настоящем диссертационном исследовании, а также анализа положений нормативных правовых актов, представляющих в своей совокупности финансово-правовые основы взаимодействия налоговых и таможенных органов.

В настоящее время государственное регулирование деятельности налоговых и таможенных органов осуществляется посредством различных норм права, которые находятся в различных правовых актах – источниках, прежде всего, финансового, налогового, таможенного и административного права.

Несмотря на то, что налоговое и таможенное право включает в себя множество источников права, правовые основы взаимодействия налоговых и таможенных органов РФ составляют лишь некоторое количество источников финансового права.

Система указанных источников права в структурном отношении делится на две части: внутригосударственные источники и международно-правовые источники, в которых необходимо выделить в качестве составной части

наднациональное (союзное) регулирование¹, при этом определяющую роль в регулировании процессов взаимодействия налоговых и таможенных органов играют внутригосударственные источники, а международно-правовые источники закрепляют обязательность осуществления взаимодействия таможенных, налоговых и иных государственных органов в интеграционных объединениях.

Круг внутригосударственных источников ограничен нормативными правовыми актами федерального уровня (законами и подзаконными актами). Данное ограничение исходит из статьи 71 Конституции РФ, в силу которой финансовое и таможенное регулирование относятся к исключительному ведению РФ.

Таким образом, нормы права, регулирующие финансово-правовые отношения, складывающиеся в сфере взаимодействия налоговых и таможенных органов, могут быть классифицированы по юридической силе на нормы права, содержащиеся в международно-правовых актах, законах и подзаконных актах.

Прежде чем охарактеризовать внутригосударственные источники, составляющие правовые основы взаимодействия налоговых и таможенных органов, необходимо обратиться к важнейшим актам наднационального права ЕАЭС.

Следует отметить, что в соответствии с правовой позицией, изложенной в пунктах 1, 4 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 49 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике в связи с вступлением в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза»² положения ТК ЕАЭС имеют приоритет перед иными регулируемыми таможенные отношения международными договорами, входящими в право Союза, за исключением Договора о ЕАЭС, при этом в случае возникновения коллизии между регулируемыми таможенные отношения нормами права Союза и

¹ См.: *Малиновская В.М.* Международно-правовое регулирование применения таможенных процедур в ЕАЭС // *Международное сотрудничество евразийских государств: политика, экономика, право.* 2015. № 4 (5). С. 70–80.

² См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 49 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике в связи с вступлением в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза» // *Российская газета.* 2019. 6 дек.

положениями законодательства Российской Федерации в соответствии с частью 4 статьи 15 Конституции Российской Федерации применению подлежит право Союза.

Декларацией от 18 ноября 2011 г. о Евразийской экономической интеграции основным содержанием интеграции провозглашена максимально полная реализация потенциала Таможенного союза и Единого экономического пространства, совершенствование и дальнейшее развитие договорно-правовой базы, институтов и практического взаимодействия по различным направлениям¹, в развитие указанных положений был принят Договор о ЕАЭС.

Так, статья 23 Договора о ЕАЭС устанавливает общие условия информационного взаимодействия в рамках Евразийского экономического союза, Приложение III к Договору о ЕАЭС устанавливает основные понятия, принципы, задачи межгосударственного информационного взаимодействия. Подразделами 8, 9 Раздела VI Приложения VIII к Договору о ЕАЭС регулируется предоставление информации уполномоченными органами государств-членов. К уполномоченным органам относятся органы государственной власти (управления) и территориальные (местные) органы государственной власти (управления) государств-членов, уполномоченные в области таможенного дела, статистики, налогообложения, регистрации юридических лиц и в других областях.

Отдельные положения, регламентирующие взаимодействие таможенных органов государств-членов Евразийского экономического союза с налоговыми и иными государственными органами регулируются ТК ЕАЭС.

Например, пунктом 2 статьи 80 ТК ЕАЭС устанавливается возможность самостоятельного получения таможенными органами сведений о документах, необходимых для совершения таможенных операций, либо сведений из таких документов и иных сведений, необходимых таможенным органам для совершения таможенных операций, из информационных систем таможенных органов, а также из информационных систем государственных органов (организаций) государств-

¹ См.: Декларация о Евразийской экономической интеграции принята в г. Москве 18 ноября 2011 г. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

членов в рамках информационного взаимодействия, при этом в соответствии с п. 4 ст. 80 ТК ЕАЭС порядок информационного взаимодействия между органами одного государства-члена устанавливается в соответствии с национальным законодательством. Положения законодательства, регламентирующие процесс информационного взаимодействия, находят свое дальнейшее развитие в статьях 324, 365 ТК ЕАЭС, в которой закреплена возможность использования при проверке таможенных документов сведений, полученных из информационных систем государственных органов (организаций) государств-членов в рамках информационного взаимодействия.

Исходя из вышеназванных положений ТК ЕАЭС, думается, что создание и эффективное функционирование информационных систем в целях обеспечения взаимодействия таможенных органов представляется государствами-членами ЕАЭС в качестве одного из приоритетных направлений развития деятельности ЕАЭС, что подтверждается проведением различных конференций, рабочих встреч, посвященных созданию единого цифрового пространства в рамках ЕАЭС¹.

В подтверждение вышеуказанного тезиса следует положительно отметить появление главы 49 ТК ЕАЭС, устанавливающей основные положения информационного и иного взаимодействия таможенных органов, позволяющей отметить системный взгляд законодателя на таможенное сотрудничество. Несмотря на то, что положения данной главы в большей степени устанавливают порядок взаимодействия таможенных органов государств-членов ЕАЭС, отдельными нормами права подчеркивается необходимость осуществления взаимодействия таможенными органами с иными государственными органами, к числу которых относятся и налоговые органы.

Так, в случае если таможенный орган не располагает запрашиваемыми документами и (или) сведениями, то он запрашивает у иных государственных органов и организаций государства-члена копии документов и (или) сведения,

¹ См. напр.: Путин: РФ работает над созданием единой цифровой платформы в рамках ЕАЭС. URL: <http://tass.ru/ekonomika/4868155> (дата обращения: 30.01.2018).

необходимые для исполнения запроса, в соответствии с законодательством государства-члена (п.7 ст. 371 ТК ЕАЭС). Таким образом, в ТК ЕАЭС закреплена обязанность таможенного органа передать запрос в компетентный орган в случае, если он не может предоставить запрашиваемому таможенному органу необходимую информацию, тем самым на наднациональном уровне устанавливаются основы взаимодействия таможенных и налоговых органов в РФ, являющейся государством-членом ЕАЭС.

Главенствующую роль в регулировании взаимодействия федеральных органов исполнительной власти, в том числе таможенных и налоговых, занимает Конституция РФ. Частью 2 статьи 80 Конституции РФ устанавливается, что Президент РФ обеспечивает согласованное функционирование и взаимодействие органов государственной власти.

В развитие указанных положений был принят ряд федеральных законов и подзаконных правовых актов.

Например, пунктом 4 статьи 30 НК РФ установлено, что налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти посредством реализации полномочий, предусмотренных законом и иными нормативными правовыми актами РФ.

Из положений п. 3 ст. 82 НК РФ следует, что налоговые органы, таможенные органы, органы внутренних дел и следственные органы в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач. Таким образом, в целях реализации установленных законом задач и функций указанных органов государственной власти подчеркивается необходимость наличия многостороннего нормативного правового акта – соглашения, устанавливающего порядок обмена

информацией, имеющей строго целевое предназначение. Кроме того, отдельные вопросы взаимодействия регламентированы п. 7 ст. 93, статьей 186.1 НК РФ¹.

Одним из основных законодательных актов, регулирующих вопросы взаимодействия таможенных и налоговых органов, является Закон о таможенном регулировании.

В статье 222 Закона о таможенном регулировании установлены цели и задачи взаимодействия совместной деятельности налоговых и таможенных органов, поскольку определяется, что таможенные и налоговые органы взаимодействуют и сотрудничают для обеспечения взимания таможенных платежей, а также специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, контроля правильности их исчисления и своевременности уплаты, возврата (зачета) и принятия мер их взыскания, а также по иным вопросам, относящимся к компетенции таможенных и налоговых органов.

Основой взаимодействия таможенных и налоговых органов являются применение современных информационных технологий, обмен данными, сопряжение систем управления рисками, координация действий по категорированию объектов предпринимательской деятельности, внедрение механизмов прослеживаемости товаров и сквозного контроля, а также совместные и скоординированные проверочные мероприятия.

Установление в законе соответствующих направлений совместной деятельности является не случайным, поскольку в настоящее время внедрение механизма мгновенного электронного взаимодействия, унификация стандартов деятельности налоговых и таможенных органов по администрированию обязательных платежей являются одной из приоритетных задач государства².

¹ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп. от 28 ноября 2019 г. № 379-ФЗ) // СЗ РФ. 2000. № 32, ст. 3340. 2019. № 48, ст. 6740.

² См.: Официальный сайт ФТС России. Булавин В. Мы стремимся к скорейшему созданию единого стандарта таможенного и налогового администрирования. URL: http://customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=26876:-1-r&catid=40:2011-01-24-15-02-45&Itemid=2094&Itemid=1835 (дата обращения: 10.11.2018).

Заслуживающими внимания результатами деятельности на указанном направлении являются: создание электронных таможен и таможен фактического контроля; установление возможности использования единых лицевого счетов для участников внешнеэкономической деятельности; технологии «одного окна», «электронного декларирования», системы управления рисками, прогрессивные формы электронных платежей.

Основные принципы информационного взаимодействия налоговых и таможенных органов исходят из положений федерального закона «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»¹, который содержит основополагающие правовые нормы, регулирующие цели создания, вопросы функционирования государственных информационных систем.

К подзаконным правовым актам, устанавливающим основы взаимодействия налоговых и таможенных органов, относятся: постановления Правительства РФ, приказы ФТС России и ФНС России.

В Типовом регламенте взаимодействия федеральных органов исполнительной власти определены общие правила организации деятельности федеральных органов исполнительной власти по реализации сотрудничества и взаимодействия. Указанные органы обязаны выстраивать свою деятельность по установлению сотрудничества и взаимодействия строго на основании названного регламента, в который включаются разделы, определяющие наиболее общие правила организации деятельности по укреплению сотрудничества федеральных органов исполнительной власти.

Приказом ФТС России от 30 сентября 2011 г. № 1981 утвержден Регламент организации работ по соглашениям о взаимодействии (информационном взаимодействии) ФТС России с федеральными органами исполнительной власти и иными организациями².

¹ См.: Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ (с изм. и доп. от 2 декабря 2019 г. № 427-ФЗ) «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» // СЗ РФ. 2006. № 31, ст. 3448; 2019. № 49, ст. 6986.

² См.: Приказ ФТС России от 30 сентября 2011 г. № 1981 «Об утверждении Регламента организации работ по соглашениям о взаимодействии (информационном взаимодействии) ФТС

Между тем основное правовое регулирование механизма взаимодействия налоговых и таможенных органов в РФ предусмотрено Соглашением о сотрудничестве, которое устанавливает организационные основы и конкретные направления совместной деятельности налоговых и таможенных органов. Отдельным приказом ФТС России устанавливаются подразделения ФТС России, ответственные за реализацию Соглашения¹.

В указанном Соглашении о сотрудничестве появились новые формы взаимодействия налоговых и таможенных органов, более подробно по сравнению с Соглашением о сотрудничестве 2005 года закреплён механизм проведения совместных скоординированных контрольных мероприятий.

До настоящего времени правовая природа Соглашения о сотрудничестве не являлась предметом научного исследования, вместе с тем Соглашение о сотрудничестве в силу своих особенностей является источником права - нормативным договором, содержащим в себе нормы финансового законодательства.

Изучением правовой природы нормативного договора в различное время занимались А.В. Демин², В.В. Иванов³, А.Д. Корецкий⁴, О.Е. Кутафин⁵, М.А. Нечитайло⁶, Ю.А. Тихомиров⁷ и др.

Как отмечает М.Н. Марченко, «нормативно-правовой договор между субъектами национального права рассматривается юридической теорией в качестве отдельного вида источников права, не относящегося к нормативным правовым актам, так как выраженные в нем нормы имеют особую согласительную

России с федеральными органами исполнительной власти и иными организациями» // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹ См.: Приказ ФТС России от 16 апреля 2012 г. № 699 «О реализации соглашения о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы» // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² См.: Демин А.В. Общие вопросы теории административного договора. Красноярск, 1998. 92 с.

³ См.: Иванов В.В. Общие вопросы теории договора. М., 2000. 157 с.

⁴ См.: Корецкий А.Д. Теоретико-правовые основы учения о договоре. СПб., 2001. 207 с.

⁵ См.: Кутафин О.Е. Источники конституционного права. М., 2002. 348 с.

⁶ См.: Нечитайло М.А. Нормативный договор как источник права: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. 188 с.

⁷ См.: Тихомиров Ю.А., Котелевская И.В. Правовые акты. М., 1999. 158 с.

природу»¹. Аналогичной позиции придерживается и А.А. Мясин, который предлагает рассматривать нормативный договор как «основанное на равенстве сторон и общности интересов соглашение (результат волевого соглашения либо волеуказания), содержащее в себе нормы права общего характера, направленное на достижение желаемого сторонами (как правило, правотворческими субъектами) результата»².

Ю.А. Горшенева определяет нормативный договор как «самостоятельно существующее и юридически оформленное соглашение между двумя или несколькими субъектами правотворчества, включающее в себя общеобязательные нормы и порождающее права и обязанности для участников регулируемых договором отношений»³.

По мнению А.М. Крылова, Ю.А. Тихомирова нормативно-правовой договор обладает как общими признаками и чертами, которые присущи всем иным видам договоров (согласительный характер, добровольный характер, взаимно обязательный характер и т.д.)⁴.

А.В. Малько указывает, что нормативный договор есть «соглашение между правотворческими субъектами, в результате которого возникает новая норма права»⁵. Более подробное определение нормативному договору дает В.Л. Кулапов, который определяет его как «добровольное нормативное соглашение между равноправными правотворческими субъектами по поводу деятельности, представляющее их общий интерес»⁶.

¹ См.: *Марченко М.Н.* Источники права: учебное пособие. М.: Проспект, 2008. С. 283–287.

² См.: *Мясин А.А.* Нормативный договор как источник права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2003. С. 11.

³ См.: *Горшенева Ю.А.* Нормативный договор как источник права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 8.

⁴ См.: *Крылов О.М.* Нормативный правовой договор и судебная практика как источники права, регулирующие денежное обращение в Российской Федерации // *Финансовое право.* 2016. № 10. С. 10–13; № 11. С. 4–7; *Тихомиров Ю.А.* Договор как регулятор общественных отношений // *Правоведение.* 1990. № 4. С. 27–35.

⁵ См.: *Малько А.В.* Основы государства и права. 2015. С. 65.

⁶ См.: *Кулапов В.Л.* Теория государства и права: учебник. Саратов: Изд-во ФГБОУ ВПО «СГЮА», 2011. С. 272–274.

Из анализа указанных определений следует, что нормативный договор обладает следующими универсальными свойствами: 1) нормативный договор есть добровольное соглашение двух и более сторон; 2) стороны нормативного договора обособлены друг от друга и равноправны; 3) посредством принятия нормативного договора устанавливаются нормы права, которые порождают права и обязанности для сторон соглашения и могут быть обязательными для других субъектов; 4) нормативный договор носит эквивалентный, взаимный характер, его принятие и исполнение обусловлено общностью интересов сторон.

По мнению Н.Г. Александрова, отличие любого нормативного договора от договора-сделки (носящего индивидуально-разовый характер) состоит в том, что при заключении нормативного договора создается правило поведения – норма права¹. В соответствии с позицией Ф.В. Тарановского договор-сделка является юридическим фактом, порождающим юридическое отношение, а нормативный договор – нормативный факт, «источник позитивации права»².

Ю.Ю. Кулакова считает, что «нормативно-правовой договор содержит предписания, которые в силу своей нормативности обязательны не только для участников договора, но и для субъектов, чья воля непосредственно в данном договоре не выражена»³.

Вместе с тем А.В. Голубев полагает, что «нормативно-правовой договор, в котором участвуют два и более субъекта нормотворчества, а также лица, не обладающие нормотворческими полномочиями, может носить одновременно и нормативный, и правоприменительный характер. При этом нормативность такого договора будет обусловлена исключительно волеизъявлениями субъектов нормотворчества; участие в договоре иных субъектов будет носить исключительно правоприменительный характер»⁴, Т.А. Парфенова указывает, что

¹ См.: Александров Н.Г. К вопросу о роли договора в правовом регулировании общественных отношений // Ученые записки ВШЭ. М., 1946. Вып. VI. С. 60–83.

² См.: Тарановский Ф.В. Энциклопедия права. Берлин, 1923. С. 152.

³ См.: Кулакова Ю.Ю. Нормативный договор в системе форм российского права: автореф. дис. .. канд. юрид. наук. М., 2005. С. 11.

⁴ См.: Голубев А.В. Договор как акт бюджетного нормотворчества // Финансовое право. 2017. № 5. С. 14–17.

«юридическая сила нормативных договоров определяется самим субъектом такого договора»¹.

Традиционно под нормой права понимается установленное и обеспеченное государством общеобязательное, формально определенное правило поведения, предоставляющее адресатам субъективные права и возлагающее на них юридические обязанности.

Соглашением о сотрудничестве устанавливается совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения, связанные с взаимодействием налоговых и таможенных органов РФ.

Например, из содержания отдельных положений Соглашения о сотрудничестве следует, что им устанавливаются характерные особенности и механизм реализации основных форм взаимодействия налоговых и таможенных органов в РФ (обмен информацией, проведение скоординированных контрольных мероприятий, разработка предложений по совершенствованию законодательства, проведение совместных мероприятий и т.д.), определяются взаимные права и обязанности сторон, в связи с чем нормативность Соглашения о сотрудничестве выражается во взаимном правовом закреплении алгоритма и условий совместной деятельности налоговых и таможенных органов по достижению стоящих перед ними целей, исполнения фискальных и правоохранительных функций.

Добровольность заключения Соглашения о сотрудничестве подтверждается согласием сторон по всем существенным аспектам договора, которое выражено его совместным подписанием. В содержании Соглашения о сотрудничестве выражено волеизъявление ФТС России и ФНС России как субъектов финансового права, в нем отражены их реальные интересы и возможности, а также выбраны правовые средства, обеспечивающие достижение общей цели. Равенство сторон подтверждается совместным определением в Соглашении о сотрудничестве взаимных прав и обязанностей при осуществлении совместной деятельности и ее координации.

¹ См.: *Парфенова Т.А.* Нормативный договор как источник российского права: история и современность: дис. .. канд. юрид. наук. Челябинск, 2005. С. 76.

В Соглашении о сотрудничестве ФТС России и ФНС России самостоятельно определили свои взаимные права и обязанности, руководствуясь общими интересами в части необходимости координации и осуществления эффективного взаимодействия, которые указаны в преамбуле Соглашения о сотрудничестве, условия, при которых наступает ответственность каждой из сторон, определены в статье 15 Соглашения о сотрудничестве.

Из указанного следует, что Соглашение о сотрудничестве удовлетворяет всем свойствам нормативного договора, в связи с чем данный источник права необходимо считать нормативным договором.

Наряду с этим, Соглашение о сотрудничестве, являясь нормативным договором, содержит в себе отдельные нормы финансового законодательства, устанавливающие особенности проведения финансового контроля налоговыми и таможенными органами, ввиду чего данный акт представляется возможным отнести к источникам финансового права, содержащим в себе нормы финансового законодательства.

Кроме того, нормы права, содержащиеся в вышеперечисленных источниках права, составляющих основы взаимодействия налоговых и таможенных органов, по форме предписания могут быть также подразделены на императивные и диспозитивные, а в зависимости от содержания быть материальными либо процессуальными.

К императивным нормам права относятся, например, требования о недопустимости разглашения налоговой, банковской и валютной тайны в процессе осуществления взаимодействия налоговых и таможенных органов, обязанности предоставления информации в плановом и оперативном порядке (статьи 8, 15 Соглашения о сотрудничестве), к диспозитивным нормам права – возможность мотивированного продления сроков исполнения запроса (ст. 13 Соглашения).

Большинством правовых норм определяется процесс взаимодействия налоговых и таможенных органов, в связи с чем такие нормы права относятся к процессуальным, однако часть норм права устанавливает наиболее общие

требования к взаимодействию налоговых и таможенных органов (например, принципы взаимодействия).

Структурно теоретически обособленная совокупность норм права, содержащихся в вышеперечисленных нормативных правовых актах различного уровня, содержащихся в международных правовых актах, а также нормативных правовых актах различного уровня, входящих в систему российского законодательства, составляет субинститут права, который должен быть включен в систему финансового права как отрасли права.

Необходимость взаимодействия налоговых и таможенных органов в РФ обусловлена общностью их функций, связанных с взиманием обязательных платежей в бюджет РФ. Эффективное взаимодействие позволяет увеличить собираемость обязательных платежей, а также снизить количество правонарушений, связанных с уходом от уплаты налогов и незаконным возмещением налога на добавленную стоимость при осуществлении внешнеэкономической деятельности в РФ.

Исходя из теоретического понимания финансовой деятельности, можно сделать вывод о том, что общественные отношения по взаимодействию налоговых и таможенных органов являются составной частью финансовой деятельности государства, указанные общественные отношения по взаимодействию налоговых и таможенных органов являются составной частью финансовой деятельности государства, носят финансово-правовой характер и имеют следующие признаки:

1) урегулированы финансово-правовыми нормами, содержащимися в различных источниках, в том числе в законодательстве о налогах и сборах и таможенном законодательстве;

2) их стороны – налоговые и таможенные органы – являются субъектами финансовой деятельности государства и реализуют соответствующие финансово-правовые статусы;

3) направлены на формирование публичных денежных фондов Российской Федерации, то есть осуществление установленной для них государством фискальной функции, благодаря чему решаются финансовые задачи государства;

4) налоговые и таможенные органы как участники данных отношений осуществляют сотрудничество в целях осуществления финансового контроля и применения установленных мер финансово-правового принуждения.

Указанные особенности правоотношений, составляющих основные признаки финансовых правоотношений, позволяют сделать вывод, что подобные отношения относятся к **финансовым правоотношениям**.

На основании исследования ранее существовавших и существующих правовых норм обосновано существование пяти исторических этапов развития финансово-правовых основ регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов в РФ в период постсоветского развития: ноябрь 1991 г. – август 1998 г. – этап установления основных начал взаимодействия налоговых и таможенных органов РФ; август 1998 г. – июль 2005 г. – этап принятия и применения первого совместного нормативного правового акта, регулирующего вопросы взаимодействия налоговых и таможенных органов РФ; июль 2005 г. – январь 2010 г. – этап комплексного правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов РФ, январь 2010 г. – январь 2018 г. – этап совершенствования (модернизации) правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов РФ в условиях глобализации; январь 2018 г. – по настоящее время – этап комплексного правового регулирования вопросов взаимодействия налоговых и таможенных органов РФ в условиях Евразийского экономического союза.

Кроме того, Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21 января 2010 г. по своим признакам является таким источником права как нормативный договор и содержит в себе отдельные нормы финансового законодательства.

1.4. Основные принципы и формы взаимодействия налоговых и таможенных органов

Финансово-правовые аспекты взаимодействия налоговых и таможенных органов являются недостаточно исследованными, поскольку до настоящего времени данному вопросу не посвящено ни одного комплексного исследования. Вместе с тем вопросы организации такого взаимодействия, его воплощения в конкретных формах, а также его непосредственного предназначения требуют теоретического осмысления.

Исследуя правовые основы взаимодействия налоговых и таможенных органов, можно заметить, что деятельность указанных органов строится на совокупности основополагающих начал, которые в настоящее время прямо не закреплены в налоговом и таможенном законодательстве, однако их выделение в теории финансового права и последующее закрепление в нормативных правовых актах является одним из способов достижения эффективности совместной деятельности налоговых и таможенных органов¹.

Учитывая, что отношения налоговых и таможенных органов урегулированы нормами права, необходимо обратиться к определению термина «принцип права», которое дают многие исследователи юридической науки, в том числе финансового права, при этом подход исследователей, как в теории права, так и в других отраслевых исследованиях является весьма разнообразным.

Д.А. Смирнов определяет принципы права как «отправные начала, руководящие положения, составляющие главное содержание права, обладающие императивностью, направляющие и синхронизирующие весь механизм правового регулирования общественных отношений»². Они служат «своеобразной призмой, через которую необходимо рассматривать все изменения и дополнения, вносимые в действующие нормы на предмет их своевременности, необходимости и

¹ См. подробнее: Семенов К.О. Об основных правовых принципах взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2019. № 2 (127). С. 233–240.

² См.: Смирнов Д.А. Правовые принципы налогообложения имущества в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 13.

целесообразности»¹. Соответствующее понимание принципов права в качестве руководящих начал, лежащих в праве и определяющих содержание и направленность правового регулирования, разделяют многие исследователи теории права². Воплощение «духа» права в его принципах, основной идеи профессионального правового сознания, их способность быть самостоятельным регулятором общественных отношений отмечают также Е.В. Скурко³, а также А.В. Коновалов⁴. По мнению Е.М. Ашмариной, А.Л. Захарова, Н.А. Саттаровой, принципы права играют значительную роль в механизмах правотворчества и правоприменения⁵.

Достаточно дискуссионным является вопрос среди исследователей о необходимости нормативного закрепления принципов права, поскольку одни исследователи представляют принципы права в качестве некой абстракции, существующей вне нормативной формы и лишенной своей регулирующей функции⁶; другие ученые, утверждают, что принципы права есть одна из его форм, являющаяся средством правового регулирования общественных отношений⁷.

Наибольший интерес представляет рассмотрение принципов права в отраслевом регулировании с точки зрения обязательности их нормативного

¹ См.: *Смирнов Д.А.* Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 4.

² См.: *Радько Т.Н.* Теория государства и права: учебник для бакалавров. М.: Проспект 2018. С. 64; *Бошно С.В.* Теория государства и права: учебник. 3-е изд., перераб. М.: Юстиция, 2018. С. 111.

³ См.: *Скурко Е.В.* Принципы права: Монография. М.: Ось-89, 2008. С. 29.

⁴ См.: *Коновалов А.В.* Действие принципов права и их роль в формировании правопорядка // *Lex russica*. 2018. № 10. С. 16.

⁵ См.: *Ашмарина Е.М., Савельев В.Н.* Значение принципов права для системного урегулирования публичных финансов (финансово-правовые аспекты) // *Вопросы экономики и права*. 2019. № 127. С. 17–21; *Захаров А.Л.* Межотраслевые принципы права: дис. ... канд. юрид. наук. Самара, 2003. С. 61; *Саттарова Н.А.* О принципах финансового права // *Вестник Института права Башкирского государственного университета*. 2018. № 1 (1). С. 56–67.

⁶ См. *Бошно С.В.* Указ соч. С. 111; *Комягин Д.Л.* Бюджетное право: учебник для вузов. М.: ИД Высшей школы экономики, 2017. С. 59.

⁷ См.: *Карташов В.Н.* Теория правовой системы общества: учебник для бакалавров и магистров. М.: Юрайт, 2018. С. 83; *Землин А.И.* Финансовое право Российской Федерации: учебник для бакалавриата и специалитета / *А.И. Землин, О.М. Землина, Н.П. Ольховская*; под общ. ред. *А.И. Землина*. М.: Юрайт, 2019. С. 38.

закрепления, а также способности регулирования общественных отношений, поскольку рассмотрение вопроса о принципах взаимодействия налоговых и таможенных органов, являющихся органами финансового контроля и соответственно субъектами финансового права, невозможно без характеристики принципов финансового права, лежащих в основе финансово-правового регулирования их совместной деятельности.

Е.А. Лопатникова полагает, что в основе финансовой деятельности государства также лежат определенные исходные начала, отражающие специфику данного вида государственной деятельности¹.

Н.И. Химичева указывает, что принципы финансового права имеют общеобязательный характер, когда они закреплены непосредственно в правовых нормах или выводятся логически из их совокупности, при этом принципы права не только позволяют правильно понимать и применять правовые нормы, но также выявлять и устранять пробелы в законодательстве². Придерживаясь аналогичной точки зрения, А.Н. Козырин подчеркивает, что несомненная важность принципов финансового права состоит в том, что «на основе их фундаментальных положений строится вся система права»³.

Представляет интерес и позиция В.С. Белых и Д.В. Винницкого, которые указывают, что «принципы права — это сквозные «идеи», пронизывающие право. Однако указанные начала не представляют собой нечто абстрактное. Напротив, они являются ничем иным, как идеологическим (надстроечным) отражением потребностей общественного развития. В них получают выражение не только основы права, но и закономерности социально-экономической жизни общества <...> правовые принципы должны быть реально выражены в самом праве либо прямо вытекать из нормы права. В ст. 3 НК РФ нашли свое непосредственное

¹ См.: Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 35.

² См.: Химичева Н.И. Научно обоснованные принципы финансового права как вектор его действия, развития и формирования новой методологии преподавания // Финансовое право. 2009. № 2. С. 4–6.

³ См.: Козырин А.Н. Понятие, сущность, функции и принципы финансового права // Публично-правовые исследования: электрон. журнал. 2016. № 4. С. 83–106.

отражение основные начала законодательства о налогах и сборах. Те начала, которые еще не закреплены в правовых нормах, не могут быть отнесены к числу правовых принципов. Они являются лишь идеями (началами) правосознания, научными выводами. Обычно принципы выступают в виде норм (норм-принципов)»¹.

А.А. Подшибякина (Пилипенко) полагает, что принципы финансового права обладают всеми признаками, характерными для финансово-правовых норм и подлежат закреплению в действующем законодательстве в виде правовых норм-предписаний, в которых в развернутом виде изложено их содержание².

Вместе с тем И.А. Цинделиани утверждает, что «принципы финансового права по своей природе являются непосредственными правовыми регуляторами общественных отношений в сфере публичных финансов. Обладая регулируемыми свойствами, принципы финансового права не должны отождествляться с нормами финансового права, поскольку являются самостоятельными правовыми средствами регулирования. Принципы финансового права, исходя из их регулирующих свойств, должны рассматриваться как элементы системы финансового права»³.

К числу основных принципов финансового права традиционно относятся: плановость и законность финансовой деятельности; единство финансовой политики и денежной системы; гласность в финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления; федерализм и равноправие субъектов РФ в области финансовой деятельности государства; распределение функций в области финансовой деятельности на основе разделения законодательной (представительной) и исполнительной властей и т.д.⁴

¹ См.: *Белых В.С., Винницкий Д.В.* Налоговое право России: краткий учебный курс. М.: Норма, 2004. С. 137–152.

² См.: *Подшибякина А.А.* Понятие принципов финансового права // Бизнес в законе: экономико-юридический журнал. 2012. № 3. С. 148; *Пилипенко А.А.* Принципы финансового права России и их нормативное закрепление: автореф. дис. .. канд. юрид. наук. М., 2013. С. 8.

³ См.: *Цинделиани И.А.* Принципы финансового права // Финансовое право. 2019. № 4. С. 3–9.

⁴ См.: *Химичева Н.И.* Принципы российского финансового права // Финансовое право: учебник / Отв. ред. *Н.И. Химичева*. 5-е изд. М.: Норма; ИНФРА-М, 2012. С. 45–51.

Содержание указанных принципов основано на положениях Конституции РФ, как общих, так и относящихся именно к финансовой деятельности государства и муниципальных образований. Из этого следует, что в принципах финансового права отражаются и конкретизируются общеправовые принципы.

Следует согласиться с приведенной Е.Г. Беликовым системой принципов, действующих в финансовом праве: 1) общеправовые (общие) принципы права, 2) межотраслевые принципы права, 3) общеправовые принципы финансового права, 4) принципы подотраслей и институтов финансового права¹.

Безусловно, подотраслевые и институциональные принципы финансового права существуют в строгом согласии с общеправовыми принципами. Учитывая, что совместная деятельность налоговых и таможенных органов в качестве субъектов финансового права (например, в качестве органов финансового контроля) является частью финансовой деятельности государства, представляется возможным сформулировать вывод о том, что процесс взаимодействия налоговых и таможенных органов основан на общеправовых принципах, а также отраслевых и институциональных принципах финансового и налогового права.

Финансовый контроль и налоговое право, по мнению некоторых исследователей, относятся к подотраслям финансового права², при этом правовые нормы, составляющие основы взаимодействия налоговых и таможенных органов, в своей совокупности представляют субинститут финансового права, входящий в указанные подотрасли финансового права, в связи с чем правовые принципы взаимодействия налоговых и таможенных органов относятся к субинституциональным принципам финансового права.

Учет объективно существующих принципов взаимодействия налоговых и таможенных органов служит основой для правильного понимания и применения ими существующих правовых норм, а также устранения существующих пробелов

¹ См.: *Беликов Е.Г.* О системе принципов финансового права // *Финансовое право*. 2016. № 5. С. 3–8.

² См.: *Грачева Е.Ю.* Финансовый контроль - подотрасль финансового права // *Финансовое право*. 2002. № 2. С. 57–62; *Брызгалов А.В., Кудреватых С.А.* К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права // *Государство и право*. 2000. № 6. С. 61–67.

в законодательстве, в связи с чем научное осмысление принципов взаимодействия налоговых и таможенных органов и их логическое выведение из норм действующего законодательства представляется необходимым для достижения положительного влияния на эффективность правоприменительной деятельности налоговых и таможенных органов и, как следствие, своевременное и полное формирование государственных доходов.

С учетом важности совместной деятельности налоговых и таможенных органов в РФ представляется целесообразным и необходимым сформулировать основные принципы их взаимодействия и отнести к ним:

1) *законность совместной деятельности налоговых и таможенных органов.* Фундаментальным принципом взаимодействия налоговых и таможенных органов является принцип законности их совместной деятельности.

Законность – это общеправовой конституционный принцип, состоящий в неукоснительном подчинении закону и исполнении органами государственной власти Конституции РФ, законов и подзаконных нормативно-правовых актов¹.

Представляется, что в вопросе правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов принцип законности занимает определяющее место.

В предыдущем параграфе диссертационного исследования подробно исследовались правовые основы взаимодействия налоговых и таможенных органов в РФ, выраженные в ТК ЕАЭС, НК РФ, Законе о таможенном регулировании, а также иных подзаконных правовых актах различной юридической силы, которыми в полной мере устанавливаются основы осуществления совместной деятельности налоговых и таможенных органов, в связи с чем указанные органы обязаны при взаимодействии друг с другом руководствоваться принципом законности совместной деятельности налоговых и

¹ См.: Матузов Н.И., Малько А.В. Указ. соч. С. 16–170; Мелехин А.В. Теория государства и права: учебник. М.: Маркет ДС, 2007. С. 221–222; Алексеев С.С. Теория государства: учебник для юридических вузов и факультетов / под ред. проф. С. С. Алексеева. 3-е изд. М.: Норма, 2004. 484 с.

таможенных органов, основанном на общеправовом принципе законности и отраслевом принципе законности финансовой деятельности;

2) *конфиденциальность*. Одной из наиболее важных правовых форм сотрудничества налоговых и таможенных органов, является информационный обмен, который осуществляется в целях эффективного администрирования обязательных платежей, а также осуществления финансового контроля и финансово-правового принуждения.

Целевое назначение передаваемой информации, ее строго регламентированный перечень обуславливают специфику взаимодействия налоговых и таможенных органов при выполнении соответствующей формы взаимодействия, в связи с чем необходимо вывести принципы, на которых основывается деятельность указанных органов при осуществлении информационного обмена, к числу которых относится принцип конфиденциальности.

Принцип конфиденциальности состоит в установлении императивной обязанности по соблюдению должностными лицами налоговых и таможенных органов специального правового режима защиты полученной и передаваемой информации в целях недопустимости утраты указанной информации либо ее разглашения третьим лицам, а также в возможности ее использования только непосредственно в целях финансовой деятельности.

Принцип конфиденциальности исходит, в первую очередь, из норм права, содержащихся в источниках финансового права. Например, в силу положений статьи 103 НК РФ при осуществлении обмена информацией необходимо обеспечивать защиту информации, представляющей налоговую тайну. Приоритет защиты государственной, банковской, налоговой тайны и иной информации ограниченного доступа также в таможенном законодательстве (статьи 273, 306 Закона о таможенном регулировании).

Статьей 15 Соглашения о сотрудничестве определен целевой характер получаемой информации, возможность ее использования для целей, не связанных с осуществлением финансовой деятельности, строго ограничена,

соответствующие действия влекут ответственность должностных лиц в соответствии с законодательством РФ.

В статье 16 федерального закона «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» устанавливается обязательность принятия мер к защите информации, в том числе необходимость соблюдения конфиденциальности информации ограниченного доступа, тем самым принцип конфиденциальности имеет важное регулирующее значение при осуществлении сотрудничества налоговых и таможенных органов.

Конкретные способы и меры защиты информации ограниченного доступа урегулированы различными подзаконными актами¹.

Таким образом, налоговые и таможенные органы при осуществлении различных правовых форм взаимодействия, в первую очередь, информационного обмена, руководствуются принципом конфиденциальности и предпринимают необходимые меры по обеспечению защиты информации ограниченного доступа, налоговой, банковской, валютной тайны от несанкционированного доступа и вмешательства, в том числе посредством совершенствования информационных технологических систем.

Чрезвычайная важность соблюдения указанного принципа при осуществлении финансовой деятельности обусловлена тем, что при незаконном разглашении либо несанкционированном доступе к соответствующей информации возникает угроза национальной безопасности, а также нарушения конституционных прав и законных интересов хозяйствующих субъектов.

3) *гласность*. Данный принцип может быть логически выведен из совокупности норм права, содержащихся в источниках финансового права, составляющих правовые основы взаимодействия налоговых и таможенных органов.

¹ См.: Приказ ФСТЭК России от 11 февраля 2013 г. № 17 (с изм. и доп. от 15 февраля 2017 г.) «Об утверждении Требований о защите информации, не составляющей государственную тайну, содержащейся в государственных информационных системах» // Российская газета. 2013. 26 июня. Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. 2017. 15 мар.

Например, деятельность таможенных органов основана на принципе гласности действий должностных лиц таможенных органов (п. 5 ч. 1 ст. 254 Закона о таможенном регулировании), рядом правовых норм, закрепленных в НК РФ, также закреплен принцип гласности (п. 1 ст. 5, абз.4 п.1 ст. 32 НК РФ)

Следует согласиться с мнением Ю.Н. Старилова, который предлагает понимать гласность как «открытость государственной службы и ее доступность общественному контролю, объективное информирование общества о деятельности государственных служащих (транспарентность государственной службы)»¹, в связи с чем думается, что принцип гласности (открытости) означает доступность для всех организаций и граждан информации о деятельности государственных органов, а также возможность получения такой информации.

Представляется, что в рамках взаимодействия налоговых и таможенных органов РФ конкретное содержание принципа гласности (открытости) состоит в обеспечении открытости и публичности деятельности этих органов власти, в связи с чем нормами права закреплена необходимость информирования неопределенного круга лиц о результатах своей совместной финансовой деятельности.

Например, общедоступной является информация о результатах взаимодействия налоговых и таможенных органов, в том числе о результатах совместных контрольных мероприятий, которые ежемесячно публикуются на официальном сайте ФТС России.

Таким образом, принцип гласности в деятельности налоговых и таможенных органов РФ реализуется посредством сочетания открытости их деятельности и вместе с тем конфиденциальности при исполнении контрольных и правоохранительных функций.

4) *безвозмездность*. Статьей 3 Соглашения о сотрудничестве предусмотрено, что информационное взаимодействие сторон (налоговых и таможенных органов) осуществляется на безвозмездной основе. Применение

¹ См.: Россинский Б.В., Старилов Ю.Н. Административное право: учебник. М.: Норма, 2009. С. 245.

данного принципа исключает возможность государственных органов предусмотреть незаконное взимание платы за предоставление и использование информации, находящейся в их распоряжении, что позволяет обеспечить стабильную совместную деятельность налоговых и таможенных органов и предотвращает необоснованные государственные траты на осуществление информационного обмена.

5) *оперативность*. Принцип оперативности исходит из необходимости своевременного получения информации налоговыми и таможенными органами в целях устранения и предупреждения нарушений финансовой дисциплины, допущенных в различных сферах финансового контроля.

Представляется, что в основе принципа оперативности находят свое отражение следующие идеи: 1) обязательность предоставления информации соответствующей стороной; 2) презумпция добросовестности стороны; 3) срочность передачи информации.

Информационный обмен, являющийся одной из правовых форм взаимодействия налоговых и таможенных органов, может производиться в плановом (обмен информацией в установленные сроки) и оперативном порядке (направление запроса либо при обнаружении признаков финансовых правонарушений, требующих оперативного реагирования другой стороны).

В целях оперативности обмена информацией допускается ее передача в электронном виде без обязательного дублирования на бумажном носителе (ст. 2 Соглашения о сотрудничестве).

Правовыми нормами устанавливаются конкретные сроки исполнения запросов (не позднее 30 дней) каждой из сторон (ст. 13 Соглашения о сотрудничестве), при этом в отдельных случаях нормами права могут устанавливаться сокращенные сроки исполнения запросов и поручений.

В случае нарушения сроков предоставления информации виновные должностные лица могут быть привлечены к установленным видам ответственности (например, к дисциплинарной либо административной).

Так, например, в ст. 8 Положения об организации проведения скоординированных контрольных мероприятий и мероприятий таможенного и налогового контроля по информации сторон¹ ранее устанавливались сокращенные сроки для исполнения запросов налоговыми и таможенными органами, а именно 10 рабочих дней. Более того, устанавливалась обязательность информирования вышестоящего органа в случаях ненадлежащего исполнения соответствующих запросов.

Таким образом, нормативное закрепление механизма оперативного обмена информацией, установление конкретных сроков предоставления информации указывает на значимость данного принципа и подчеркивает его приоритет при осуществлении совместной финансовой деятельности налоговыми и таможенными органами, особенно в условиях развития цифровой экономики в РФ.

Вышеперечисленные положения Соглашения о сотрудничестве позволяют назвать оперативность одним из ключевых принципов взаимодействия между налоговыми и таможенными органами.

В качестве недостатков нормативно-правового регулирования можно определить отсутствие в Соглашении о сотрудничестве конкретных механизмов ответственности должностных лиц налоговых и таможенных органов в случае несоблюдения соответствующих сроков;

б) *взаимность*. Анализ правовых норм, закрепляющих правовые основы взаимодействия налоговых и таможенных органов, позволяет логически вывести из них принцип взаимности, которым «пронизана» вся совместная деятельность налоговых и таможенных органов, находящая свое отражение в различных правовых и неправовых формах взаимодействия налоговых и таможенных органов.

¹ См.: Положение ФТС России и ФНС России от 18 апреля 2016 года № 01-11/18157/ММВ-20-2/25@ «Об организации проведения скоординированных контрольных мероприятий и мероприятий таможенного и налогового контроля по информации сторон». Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

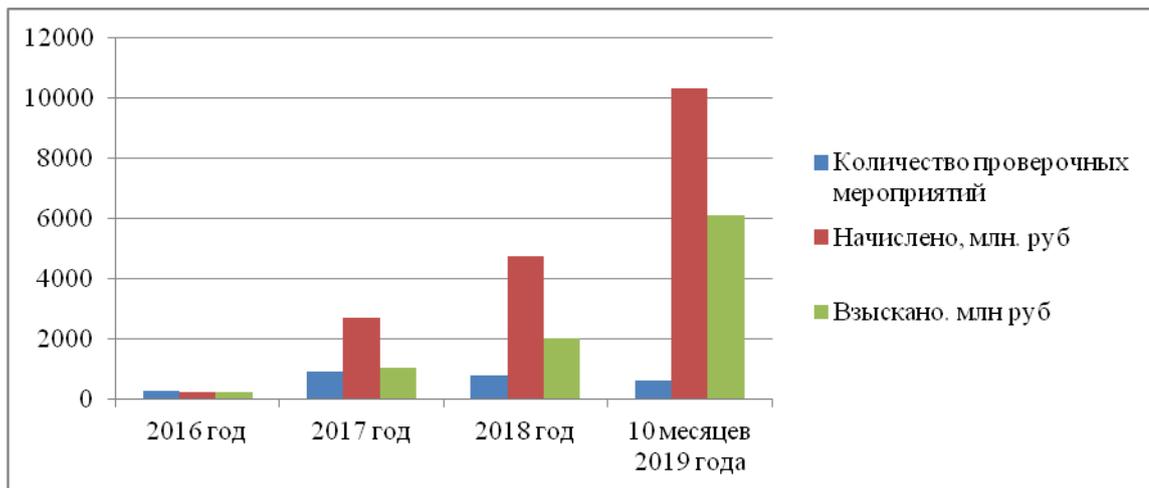
Под взаимностью следует понимать двустороннее добровольное сотрудничество налоговых и таможенных органов в целях обеспечения наиболее эффективного администрирования обязательных платежей, осуществления финансового контроля, обеспечения финансовой дисциплины посредством осуществления согласованных действий в рамках финансовой деятельности, урегулированной нормами права.

Финансово-правовой характер совместной деятельности налоговых и таможенных органов проявляется в ряде взаимных обязанностей данных органов, установленных нормами права, указывающих на необходимость предоставления соответствующей специальной информации, проведения скоординированных контрольных мероприятий, обязательность совместной разработки методик противодействия финансово-правовым нарушениям, разработки мер по совершенствованию деятельности, связанной с осуществлением финансового контроля и применением мер финансово-правового принуждения.

Практическая значимость принципа взаимности, подтверждается тем, что ФТС России и ФНС России сравнительно успешно совместно осуществляют совместную финансовую деятельность, в рамках которой проводят скоординированные контрольные мероприятия – совместные проверки выполнения организациями и индивидуальными предпринимателями своих финансовых обязательств перед государством, результаты совместной деятельности за 2016 – 10 месяцев 2019 года изображены на диаграмме 1¹.

Диаграмма 1. Эффективность совместной деятельности налоговых и таможенных органов по администрированию обязательных платежей.

¹ См.: Официальные статистические данные ФТС России: Федеральная таможенная служба. Результативны два из трёх скоординированных контрольных мероприятия. URL: <http://customs.ru/press/federal/document/19133>; <http://customs.ru/activity/results/rezul-taty-vzaimodejstviya-tamozhennyx-i-nalogovyx-organov> (дата обращения: 10.11.2018); Результаты проверочных мероприятий, проведенных таможенными органами во взаимодействии с таможенными органами. URL: <http://customs.ru/activity/results/rezul-taty-vzaimodejstviya-tamozhennyx-i-nalogovyx-organov> (дата обращения: 25.12.2019).



Из содержания диаграммы видно, что, руководствуясь принципом взаимности, налоговые и таможенные органы осуществляют совместную деятельность, приносящую положительный эффект для формирования доходной части бюджета РФ. Таким образом, принцип взаимности есть первостепенное и необходимое начало взаимодействия налоговых и таможенных органов.

Правовые основы совместной деятельности налоговых и таможенных органов в настоящее время закреплены в нормах законодательства РФ о таможенном регулировании (ст. 222 Закона о таможенном регулировании).

На основе представленного исследования принципов взаимодействия налоговых и таможенных органов представляется необходимым дополнить имеющуюся статью и закрепить объективно существующие и выведенные логически в настоящем исследовании принципы взаимодействия налоговых и таможенных органов, путем дополнения части 3 статьи 222 Закона о таможенном регулировании пунктом вторым следующего содержания:

«Взаимодействие налоговых и таможенных органов основано на принципах законности, конфиденциальности, гласности, безвозмездности, оперативности, взаимности».

Закрепление принципов взаимодействия налоговых и таможенных органов в одном из основных нормативных правовых актов, регламентирующих деятельность таможенных органов, позволит обеспечить их неукоснительное соблюдение как налоговыми, так и таможенными органами.

Как было ранее установлено, помимо того, что взаимодействие налоговых и таможенных органов основано на совокупности правовых принципов, оно также проявляется в различных формах их правотворческой и правоприменительной деятельности. Конкретные формы взаимодействия данных органов закреплены в различных источниках финансового права.

Для того чтобы перейти непосредственно к исследованию конкретных форм взаимодействия налоговых и таможенных органов, прежде всего, необходимо установить понятие формы такого взаимодействия.

ФТС России и ФНС России являются органами государственного управления, в связи с чем их взаимодействие складывается в рамках реализации управленческих функций.

В науке административного права под правовой формой управленческого воздействия понимается внешне выраженное и юридически оформленное действие органа управления публичной власти (должностного лица), осуществляемое в пределах его компетенции и вызывающее определенные правовые последствия, носящие юридический характер либо имеющие определенное юридическое значение¹.

Между тем, помимо правовых форм взаимодействия могут существовать также и неправовые формы, которые, несмотря на то, что не определяются в нормативном порядке, их использование основывается на принципе законности.

Конкретные формы взаимодействия налоговых и таможенных органов нацелены на совместное выявление, пресечение и предупреждение нарушений финансовой дисциплины, а также повышение эффективности администрирования обязательных платежей.

Наиболее распространенной формой взаимодействия налоговых и таможенных органов является обмен информацией, который осуществляется как на постоянной основе, так и по запросам сторон. Перечень информации, уровни

¹ См.: Бахрах Д.Н., Стариков Ю.Н. Административное право: учебник / Д. Н. Бахрах, Б.В. Россинский, Ю. Н. Стариков. 3-е изд. М.: Норма, 2008. С. 361–363.

взаимодействия, а также способы ее предоставления определяются на взаимной основе ФТС России и ФНС России.

Важнейшей формой взаимодействия органов публичной власти, в частности налоговых и таможенных органов, является издание совместных правовых актов, посвященных в большей степени вопросам осуществления совместных мероприятий в рамках финансового контроля, а также осуществления информационного обмена¹.

Представляется, что взаимодействие налоговых и таможенных органов проявляется в следующих формах управленческой деятельности:

– реализация механизма осуществления отдельных юридических процедур в процессе осуществления финансового контроля (в сферах таможенного, налогового и валютного контроля и др.);

– выявление, пресечение и предупреждение нарушений права ЕАЭС, законодательства РФ о таможенном регулировании, налогового, валютного и иного законодательства посредством осуществления совместных действий;

– обмен информацией;

– принятие совместных нормативных правовых актов (на уровне ФТС России и ФНС России);

– методологическое взаимодействие и обмен опытом (например, разработка методик налогового и таможенного контроля, информирование о новых тенденциях и схемах налоговых и таможенных правонарушений и преступлений и др.)

– создание совместных межведомственных рабочих групп;

¹ Примерами таких совместных нормативных правовых актов являются: Приказ ФНС России № ММВ-7-15/241@, ФТС России № 778 от 13 мая 2019 г. «Об утверждении формата представления налогоплательщиком транспортного, перевозочного документа, указанного в абзаце шестом пункта 1.2 и пункте 20 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в электронной форме» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 2019. 12 июл; Приказ ФНС России № ММВ-7-2/950@, ФТС России № 1815 от 20 ноября 2017 г. «О порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности налоговому органу» // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

- проведение совместных мероприятий по повышению профессиональной подготовки своих сотрудников (например, семинары, конференции, консультации, стажировки и т.д.);
- совместное проведение исследований, экспертиз;
- разработка информационных технологий, направленных на интеграцию информационных ресурсов.

Думается, что основными направлениями совместной деятельности налоговых и таможенных органов являются:

- контрольная деятельность (осуществление отдельных видов финансового контроля: налогового, таможенного и валютного¹);
- фискальная деятельность (администрирование налога на добавленную стоимость и акцизов, участие в компенсации налога на добавленную стоимость по системе «tax free» и т.д.);
- деятельность по осуществлению финансово-правового принуждения² (совместное выявление и пресечение нарушений финансовой дисциплины, привлечение к установленным видам ответственности³, применение мер финансово-правового принуждения⁴).

¹ Совместный валютный контроль осуществляется налоговыми и таможенными органами посредством обмена информацией, необходимой для его осуществления (например, сведения об открытии (закрытии) резидентами счетов (вкладов) в банках за пределами территории Российской Федерации и сведения о движении денежных средств по этим счетам (вкладам), а также при обнаружении нарушений законодательства о валютном регулировании и валютном контроле, не относящихся к компетенции органа валютного контроля, обнаружившего указанные нарушения.

² О понятии и сущности финансово-правового принуждения см. подр.: *Евдокимов А.Ю.* Имущественные меры бюджетно-правового принуждения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2012. С. 9; *Кузовков В.В.* Финансово-процессуальное принуждение : теоретико-правовые аспекты : автореф. дис. .. канд. юрид. наук. М., 2007. С. 8; *Разгильдиева М.Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 13–14.

³ См.: *Арсланбекова А.З., Идрисова Н.Г.* Финансово-правовая ответственность как самостоятельный вид юридической ответственности // *Юридический вестник ДГУ.* 2016. Т. 17. № 1. С. 53–57.

⁴ Стоит отметить, что В.А. Кинсбургская выделяет различные группы разноотраслевых мер государственного принуждения в сфере налогообложения, в том числе меры административно-процессуального и уголовно-процессуального принуждения, что подчеркивает близость деятельности налоговых и таможенных органов. Аналогичной позиции придерживается и Х.В. Пешкова по включению мер административно-процессуального и уголовно-процессуального принуждения в деятельность по бюджетно-правовому

Таким образом, взаимодействие налоговых и таможенных органов необходимо не само по себе, а причинно обусловлено объективной необходимостью осуществления вышеперечисленных видов деятельности во взаимодействии в связи с имеющейся взаимной связью рассмотренных видов деятельности налоговых и таможенных органов.

Исходя из вышеизложенного, представляется возможным сформулировать понятие **формы взаимодействия налоговых и таможенных органов**, под которой следует понимать способ осуществления ими совместных действий, направленных на эффективное администрирование обязательных платежей, выявление, пресечение и предупреждение нарушений финансовой дисциплины, а также привлечение лиц, допустивших такие нарушения, к установленным видам юридической ответственности.

Сами формы взаимодействия налоговых и таможенных органов являются правовыми и неправовыми. Как было указано выше, правовые формы взаимодействия отличаются от неправовых тем, что влекут определенные юридические последствия для субъектов, участвующих в соответствующих финансовых правоотношениях, и выражаются в конкретных актах правотворчества и правоприменения.

Последствия неправовых форм взаимодействия могут носить: 1) информационно-методологический характер (обмен опытом и методиками осуществления финансового контроля); 2) организационный характер (создание совместных рабочих групп, проведение совместных совещаний и т.п.); 3) образовательный характер (проведение совместных мероприятий, нацеленных на повышение квалификации сотрудников налоговых и таможенных органов); 4) материально-технический характер (разработка и внедрение совместных информационных систем и систем межведомственного взаимодействия).

принуждению. См. подр.: *Кинсбургская В.А.* Налоговая ответственность в системе мер государственного принуждения в сфере налогообложения: автореф. дис. .. канд. юрид. наук. М., 2010. С. 8–9; *Пешкова Х.В.* Правовое регулирование санкций за совершение правонарушений в сфере бюджетного устройства // Вестник Академии Генеральной прокуратуры Российской Федерации. 2011. № 5 (25). С. 18–25.

В соответствии со ст. 19 Соглашения о сотрудничестве взаимодействие налоговых и таможенных органов осуществляется на различных уровнях (федеральном, региональном (межрегиональном) и территориальном), соответствующих ранее исследованной структуре систем налоговых и таможенных органов.

На федеральном уровне ФТС России и ФНС России осуществляют взаимодействие в таких правовых формах, как разработка совместных ведомственных правовых актов в установленной сфере деятельности, а также обмен информацией посредством предоставления друг другу наибольшего объема сведений в плановом порядке, которые затем доводятся в порядке подчиненности до сведения территориальных органов. Кроме того, на федеральном уровне реализуются практически все неправовые формы взаимодействия налоговых и таможенных органов.

На иных уровнях взаимодействие налоговых и таможенных органов осуществляется в большей степени в правоприменительной деятельности посредством реализации правовых форм взаимодействия по обмену информацией и проведению совместных проверочных мероприятий.

При этом необходимо выделить различные направления взаимодействия, выражающиеся в функционировании правоотношений, складывающихся: 1) при предоставлении налоговыми и таможенными органами информации, необходимой для целей соответственно таможенного и налогового контроля, а также пресечения и предупреждения нарушений финансовой дисциплины; 2) при проведении скоординированных контрольных мероприятий при осуществлении финансового контроля; 3) при администрировании косвенных налогов, уплачиваемых налогоплательщиками в связи с перемещением товара через таможенную границу ЕАЭС; 4) при осуществлении валютного контроля; 5) при защите налоговыми (таможенными) органами информации, составляющей налоговую, таможенную, банковскую и валютную тайну.

Таким образом, на основании изложенного можно сделать вывод, что взаимодействие налоговых и таможенных органов в РФ основано на принципах

законности их совместной деятельности, гласности и конфиденциальности, взаимности, безвозмездности и оперативности, которые относятся к институциональным принципам финансового права, поскольку указанная деятельность осуществляется таможенными и налоговыми органами, являющимися субъектами финансового права.

Финансово-правовые аспекты взаимодействия налоговых и таможенных органов РФ проявляются в настоящее время в таких правовых формах их взаимодействия, как:

обмен информацией для целей осуществления финансового контроля и администрирования косвенных налогов;

проведение скоординированных контрольных мероприятий в рамках налогового, валютного и таможенного контроля.

Данные аспекты отражают правовой статус налоговых и таможенных органов как субъектов финансового права.

Указанные формы взаимодействия будут исследованы и подробно раскрыты в следующей главе диссертации.

ГЛАВА 2. ПРАВОВЫЕ ФОРМЫ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВЫХ И ТАМОЖЕННЫХ ОРГАНОВ (ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ)

2.1. Финансово-правовые аспекты взаимодействия

налоговых и таможенных органов в процессе обмена информацией

Современное общество в настоящее время находится на таком этапе своего развития, когда информация является одним из основных элементов экономической и социальной сферы общественной жизни, при этом каждой области человеческой деятельности присуща «собственная» информация.

Налаживание оперативного обмена информацией и создание систем электронного межведомственного взаимодействия являются одними из приоритетных задач, поставленных перед налоговыми и таможенными органами в различных программных и стратегических документах¹.

Анализ правовых норм, содержащихся в Соглашении о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21 января 2010 г. № 0169/1, № ММ272/1(далее – Соглашение о сотрудничестве), позволяет отметить, что наибольшее их количество посвящено нормативно-правовому регулированию процесса обмена информацией между налоговыми и таможенными органами, что свидетельствует о большом значении указанного направления их совместной деятельности.

Процессу обмена информацией (от англ. exchange of information, сокр. - EOI) между налоговыми и таможенными органами уделяется также большое внимание и в зарубежных научных источниках, данное направление деятельности рассматривается многими авторами в качестве одного из ключевых в качестве основного способа увеличения эффективности администрирования государственных доходов².

¹ См. например: Распоряжение Правительства РФ от 28 декабря 2012 г. № 2575-р (с изм. и доп. от 10 февраля 2018 г.) «О Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года» // СЗ РФ. 2013. № 2, ст. 109; 2018. № 8, ст. 1254.

² См. например: *Chang-Ryung HAN*, Exchange of Information - A Customs Perspective // URL: <http://ciat.gdf.gov.it/documenti/3.3-3009-Chang-ryung%20Han-Exchange%20of%20Information-WCO.pdf> (дата обращения: 10.04.2019).

Так, например, зарубежными исследователями подчеркивается, что данные налоговых органов о доходах и имуществе налогоплательщиков могут быть полезны таможенным органам для взыскания налоговой задолженности, а сведения о стоимости произведенных организацией сделок, в том числе внешнеторговых, предоставляют возможность налоговым и таможенным органам установить занижение или завышение стоимости товара для целей, связанных с уклонением от уплаты обязательных платежей.

Обмен информацией между налоговыми и таможенными органами обусловлен общностью их контрольных и фискальных функций, реализуемых в процессе финансовой деятельности, результаты которой фиксируются в различных источниках информации.

В силу своей многогранности правоотношения, возникающие в процессе обмена информацией между налоговыми и таможенными органами, могут быть отнесены как к информационным, так и к финансовым правоотношениям.

В целях выявления особенностей финансово-правового аспекта исследуемой деятельности необходимо подробно исследовать один из основных элементов данных правоотношений, которым является информация.

Определение информации в российском законодательстве дано в ст. 2 федерального закона «Об информации, информационных технологиях и о защите информации», согласно которой под информацией понимаются сведения (сообщения, данные) независимо от формы их представления.

Очевидно, что данное определение является общим и требует определенной конкретизации применительно к сфере, в которой представляется соответствующая информация.

В научной литературе предлагаются различные подходы к определению информации: например, техноцентрический подход характеризуется исключительным приравниванием информации к данным¹, сторонники недетерминированного подхода причисляют информацию к основополагающим и

¹ См.: *MacKay D.J.C. Information Theory, Inference, and Learning Algorithms*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003. P. 17.

первичным категориям, наряду с энергией и материей, что обуславливает невозможность и ненужность определения понятия «информация»¹; согласно витальной концепции информация есть совокупность закодированных сведений, необходимых для принятия решений и их реализации².

К.Э. Шеннон определил информацию как особый «аспект человеческого общения, представляющий собой сообщение, передаваемое от одного субъекта к другому, которое может транслироваться не только с помощью языка, но и с использованием техники»³.

И.И. Кучеров и А.В. Торшин указывают, что «производство всякой информации осуществляется в процессе экономической, политической, научно-технической, управленческой и иной деятельности, в результате которой производимая информация облекается в материально-вещную форму (документы, научные, юридические документы), соответственно экономическая информация производится в процессе экономической деятельности»⁴.

В сферах осуществления таможенного дела и налогообложения производится специальный вид информации, который определяется отдельными специалистами как «экономическая информация, то есть как информация, отражающая процессы производства, распределения, обмена и потребления материальных продуктов и благ»⁵.

В юридической науке в настоящее время отсутствует единая позиция по поводу определения правовой информации, вместе с тем данный термин достаточно широко используется как в науке, так и в практической деятельности⁶.

¹ См.: Logan R.K. What is Information? - Propagating Organization in the Biosphere, the Symbolosphere, the Technosphere and the Econosphere, Toronto: DEMO Publishing, 2014. P. 56.

² См.: Stone J.V. Information Theory: A Tutorial Introduction. London: University of Sheffield, England, 2014. P. 40.

³ См.: Шеннон К.Э. Работы по теории информации и кибернетике. М.: Изд-во иностр. лит., 1963. С. 245.

⁴ См.: Кучеров И.И., Торшин А.В. Налоговая тайна: правовой режим защиты информации. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. С. 33.

⁵ См.: Каширская Е.Н. Информационные технологии в налогообложении: учебное пособие. М.: ВГНА Минфина России, 2006. С. 4–5.

⁶ См. например: Указ Президента РФ от 23 апреля 1993 г. № 477 (с изм. и доп. от 22 марта 2005 г. № 329) «О мерах по ускорению создания центров правовой информации» // Российские вести. 1993. 28 апр.; Российская газета. 2005. 30 мар.; Указ Президента РФ от 2

Довольно удачным представляется определение правовой информации, приведенное О.Ю. Рыбаковым, который относит к ней «правовые акты и те сведения, которые прямо связаны с правом: материалы подготовки законопроектов и других нормативных правовых актов, их обсуждения и принятия, учета и упорядочения, толкования и реализации правовых норм, изучения практики их применения, мониторинга правоприменения в целом»¹. Из данного определения можно сделать вывод о том, что правовая информация производится в процессе правотворческой, правоприменительной и правоохранительной деятельности.

Правовую информацию можно также классифицировать на нормативную правовую и ненормативную правовую информацию. Под нормативной правовой информацией понимается весь массив нормативных правовых актов и тесно связанных с ними материалов, создаваемых в результате правотворческой, правоприменительной и правоохранительной деятельности. К ненормативной правовой информации относятся правоприменительные акты и акты официального толкования.

М.В. Сенцова (Карасева) отмечает, что «наиболее яркая связь права с экономикой осуществляется в сегменте «финансовое право – экономика». Это обусловлено тем, что финансовое право – отрасль права, непосредственно регулирующая экономические отношения, а точнее – ту часть этих отношений, которая составляет публичные финансы»².

Для настоящего исследования представляет непосредственный интерес информация, являющаяся предметом обмена между налоговыми и таможенными органами. Исходя из ее содержания, определенного различными нормативными

апреля 2014 г. № 198 (с изм. и доп. от 7 августа 2017 г. № 360) «О порядке опубликования законов и иных правовых актов субъектов Российской Федерации на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru)» // СЗ РФ. 2014. № 14, ст. 1612; 2017. № 33, ст. 5166.

¹ См.: Рыбаков О.Ю. Правовая информация как условие реализации современной правовой политики // Журнал российского права. 2015. № 4. С. 105–112.

² См.: Сенцова (Карасева) М.В. Некоторые актуальные вопросы развития финансового права на современном этапе // Конституционализм и государствоведение. 2015. № 1 (7). С. 51–58.

правовыми актами, можно сделать вывод о том, что в ней равным образом сочетается как экономическая, так и правовая составляющая.

Примером указанного вывода может служить то обстоятельство, что именно экономическая информация составляет необходимую основу для правильного исчисления и своевременной уплаты налогов и сборов, таможенных платежей, является искомым объектом для налоговых и таможенных органов, осуществляющих их администрирование, вместе с тем лишь облеченная в правовую форму посредством прямого указания правовых норм экономическая информация находит свою правовую регламентацию и дальнейшую правовую реализацию.

Юридически значимой является не всякая экономическая информация, а лишь та, которая в процессе экономической деятельности облекается в соответствующую правовую форму, то есть одновременно при этом приобретает статус правовой информации.

По результатам анализа основных положений финансово-правового регулирования взаимодействия налоговых и таможенных органов представляется, что предметом обмена между налоговыми и таможенными органами является информация, обладающая одновременно признаками экономической и правовой информации.

В более широком смысле данный подвид информации можно представить в качестве составной части особого вида правовой информации – финансово-правовой информации, которая может быть представлена в виде нормативных правовых актов различного уровня, содержащих в себе нормы финансового права, актов применения норм финансового законодательства, а также иных источников, содержащих в себе юридические события и факты, связанные с осуществлением субъектами финансового права финансовой деятельности.

В процессе финансовой деятельности налоговые и таможенные органы одновременно осуществляют как информационную деятельность, так и информационный обмен, вместе с тем данные понятия не являются тождественными.

Под информационной деятельностью следует понимать деятельность соответствующих субъектов (индивидуальных или коллективных) в какой-либо области человеческих знаний по созданию, сбору, обработке, передаче, распространению информации в самых разных направлениях её применения. И.Л. Бачило определяет информационную деятельность как «целенаправленно направленную систему определенных модульных операций (манипуляций) с информационным ресурсом во имя достижения ожидаемого результата в определенной информационной среде. Информационная деятельность осуществляется через взаимодействие множества различных субъектов, решающих конкретные задачи. При этом затрагиваются сферы экономической и иной социально значимой деятельности»¹.

В процессе своей финансовой деятельности субъекты финансового права, в частности, налоговые и таможенные органы, безусловно, принимают участие в информационной деятельности – то есть осуществляют создание, сбор, обработку, передачу и распространение информации², являясь в данном случае также субъектами информационного права.

В то же время под информационным обменом понимается взаимное совершение каких-либо действий по передаче и получению необходимых сведений, при этом взаимность является обязательным свойством информационного обмена, которое в упрощенной форме представляет собой предоставление субъекту одних сведений в обмен на имеющиеся у него другие.

Взаимоотношения различных субъектов, складывающиеся в результате информационной деятельности и информационного обмена в финансовой сфере, подлежат нормативно-правовому регулированию, при этом правовые нормы являются важной составляющей системы государственного правового

¹ См.: *Бачило И.Л.* Информационное право: основы практической информатики: учебное пособие / *И.Л. Бачило*. М., 2003. С. 20–21.

² См.: *Боженок С.Я.* Оптимизация инструментов финансового контроля: информационные системы // *Журнал российского права*. 2016. № 2 (230). С. 83–93; *Запольский С.В.* Финансовый контроль как предмет правового регулирования // *Налоги и финансовое право*. 2012. № 3. С. 111–123.

регулирования, осуществление которого постоянно требует принятия новых законов, указов и постановлений, а также иных подзаконных актов.

Субъекты информационного обмена имеют определенные права и несут обязанности, выполнение и соблюдение которых гарантирует нормальное функционирование отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами в финансовой сфере; вступая в конкретные правоотношения, они приобретают новые свойства, становясь субъектами (участниками) правоотношений, не теряя при этом качеств, которыми они обладали до вступления в них.

В процессе информационного обмена ФНС России и ФТС России, а также их территориальные органы с одной стороны являются субъектами информационного права, поскольку выступают в качестве носителей взаимных прав и обязанностей в связи с реализацией ими полномочий в информационной сфере и осуществлением информационных процессов, порядок осуществления которых урегулирован нормами права, регулирующими порядок и процедуры непосредственно самого межведомственного взаимодействия (например, протоколами, технологическими картами межведомственного электронного взаимодействия и т.д.¹).

Вместе с тем с другой стороны при осуществлении обмена информацией данные органы также выступают в качестве субъектов финансового права, при этом финансово-правовая информация, предоставляемая налоговыми и таможенными органами на взаимной основе, носит строго целевой характер, создается и получается указанными органами в процессе их финансовой деятельности, ее предоставление необходимо в целях осуществления данными органами исключительно финансовой деятельности в рамках предоставленной им компетенции.

¹ Например, конкретный механизм информационного взаимодействия отражен в технологической карте межведомственного взаимодействия по государственной функции ФТС России «Осуществление государственной функции по таможенному контролю за соблюдением условий предоставления освобождения по уплате таможенных платежей» // URL: http://www.customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=17211&Itemid=2374 (дата обращения: 10.02.2019).

Цели и задачи информационного обмена, состав указанной финансово-правовой информации, порядок и сроки ее предоставления, последующее ее использование урегулированы уже нормами финансового права, содержащимися в источниках финансового права, составляющих финансово-правовые основы взаимодействия налоговых и таможенных органов, отношения по обмену информацией между налоговыми и таможенными органами являются разновидностью финансово-правовых отношений, поскольку обладают всеми присущими им признаками.

Таким образом, в силу особенностей правоотношений, складывающихся по поводу информационного обмена финансово-правовой информацией между налоговыми и таможенными органами, составляющих основные признаки финансовых правоотношений, можно сделать вывод, что подобные отношения относятся к финансовым правоотношениям.

Данный вывод последовательно подтверждается анализом норм финансового права, посредством которых урегулированы общественные отношения по обмену информацией между налоговыми и таможенными органами.

В соответствии с Соглашением о сотрудничестве целью обмена информацией является контроль за соблюдением законодательства в установленной сфере деятельности. К такому законодательству относится право ЕАЭС, законодательство РФ о таможенном регулировании, валютное законодательство РФ, законодательство РФ о налогах и сборах и иное законодательство, которое соответствует целям обмена информацией. Информация, получаемая налоговыми и таможенными органами в результате обмена, преимущественно предназначена для целей финансового (налогового, таможенного и валютного) контроля.

Вместе с тем нормативное определение цели информационного обмена на наш взгляд не представляется удачным, поскольку сам финансовый контроль не может являться целью обмена информацией. Думается, что целью обмена информацией между налоговыми и таможенными органами служит укрепление

государственной финансовой дисциплины, выражающей одну из сторон законности.

Кроме того, в отсутствие соответствующей информации налоговые и таможенные органы не могут эффективно осуществлять финансовую деятельность, поскольку налоговое и таможенное администрирование основывается на использовании определенной информации, которая находится в распоряжении соответствующего органа.

Таким образом, основными задачами обмена информацией являются: 1) соблюдение установленного правопорядка подконтрольными организациями, учреждениями и гражданами; 2) обеспечение экономической эффективности и обоснованности осуществляемых ими действий и их соответствия задачам государства; 3) осуществление эффективного налогового и таможенного администрирования.

В соответствии с зарубежными стандартами сотрудничества налоговых и таможенных органов, информация может быть предоставлена различными способами: в плановом порядке, оперативном порядке (то есть инициативно, при обнаружении одним органом нарушений, выявление которых относится к компетенции другого органа) и по запросу другой стороны. Данные стандарты осуществления информационного обмена между налоговыми и таможенными органами в полной мере учтены в действующем Соглашении о сотрудничестве.

Плановый (регулярный) обмен информацией предполагает предоставление определенного перечня информации на систематической основе в определенные сроки без каких-либо дополнительных условий.

В соответствии с Соглашением о сотрудничестве плановый обмен информацией происходит только на федеральном уровне через соответствующие подведомственные организации ФТС России и ФНС России преимущественно в электронном виде, территориальные органы в плановом обмене информацией не участвуют.

Думается, что в Соглашении о сотрудничестве необходимо установить конкретную периодичность предоставления информации в плановом порядке по

аналогии с международными стандартами обмена информацией налоговыми и таможенными органами¹.

Статьей 6 Соглашения о сотрудничестве определен исчерпывающий перечень информации, предоставляемой ФТС России в плановом порядке.

Круг сведений, предоставляемых ФТС России в плановом порядке, представленный в Таблице 1 (Приложение 2), является достаточно значительным, однако, указанные сведения возможно подразделить на три группы: 1) сведения о перемещении товаров через таможенную границу; 2) сведения о результатах мероприятий валютного и таможенного контроля, проведенных таможенными органами; 3) информационно-справочные сведения.

Сведения о перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС необходимы налоговым органам для целей налогового контроля, например, в целях проверки достоверности сведений, указанных налогоплательщиком в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость либо акцизам, обоснованности применения «нулевой» налоговой ставки по данным налогам, применяемой при экспортных операциях, а также налоговых вычетов при совершении внешнеторговых операций налогоплательщиками.

Указанная информация предоставляется налоговым органам в электронном виде посредством доступа к электронному программно-информационному комплексу «Таможня» (далее – ПИК «Таможня»), информация из баз данных, которая активно используется налоговыми органами в целях подтверждения обоснованности своей позиции при установлении необоснованной налоговой выгоды, при этом суды, несмотря на противоположную позицию налогоплательщиков, неоднократно признавали право налогового органа на получение указанной информации при проведении мероприятий налогового контроля, а саму информацию из указанной базы данных допустимым

¹ См. напр.: Соглашение о сотрудничестве налоговых и таможенных органов Сербии. URL: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/customs-tax-cooperation/working-example-5-serbia.pdf?db=web> (дата обращения: 10.04.2019).

доказательством¹. При этом примечателен вывод Девятого Арбитражного апелляционного суда, изложенный в постановлении от 22 марта 2016 года по делу № А40-62485/15, который указывает, что «база данных электронных копий деклараций на товары ЕАИС таможенных органов, является официальным информационным ресурсом, содержащим таможенные декларации в полном виде, без каких либо исключений данных, и передаваемых налоговым органам на основании Соглашения о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21 января 2010 г. № 01-69/1, N ММ-27-2/1@»².

Таким образом, судебная практика исходит из того, что использованные налоговым органом сведения из электронной базы данных таможенных деклараций являются допустимым доказательством, добытым законным путем и содержащим всю необходимую для осуществления налогового контроля информацию.

¹ См.: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21 января 2015 года по делу № А40-73017/13. URL: http://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/6eba9ad3-d3c5-4c5c-b791-5e3819166a7e/a7f8fa64-a58f-436e-a26c-6278bc2dda23/A40-73017-2013_20150121.pdf; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 18 июня 2014 года по делу № А40-67236/13 // URL: http://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/4bc0d60e-9627-4d42-9a84-375ec97b33fb/97618931-2286-4af7-8ce4-d338af62420a/A40-67236-2013_20140618.pdf; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25 февраля 2014 г. по делу № А40-42488/13 // URL: http://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/03ac308b-f200-4b54-ba9f-45406773ff55/b14a930b-1dab-41fb-8a9b-6bfee9a38125/A40-42488-2013_20140225.pdf; Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда № 09АП-44878/2013 от 31 января 2013 г. // URL: http://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/e791340f-c96d-4205-9a93-c6f985a92bdc/7c72a6bb-5130-46ee-87d4-e0f37298a8ba/A40-14090-2013_20140131.pdf; Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда № 09АП-44878/2013 от 31 января 2013 г. // URL: http://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/6eba9ad3-d3c5-4c5c-b791-5e3819166a7e/a7797614-d43e-47a5-9dbb-fce879c815fd/A40-73017-2013_20140811.pdf; Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда № 09АП-18401/2015 от 21 мая 2015 г. // URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/9be6ddac-565b-41ac-8b8a-b0f3f2934f60/500a7de0-3011-4b4b-a5e1-8d22979c815f/A40-202283-2014_20150521.pdf; Решение Арбитражного суда города Москвы от 10 марта 2016 г. // URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/9be6ddac-565b-41ac-8b8a-b0f3f2934f60/cfa87f82-7711-41ec-878d-507b16af91ac/A40-202283-2014_20160310.pdf; Решение Арбитражного суда города Москвы от 23 мая 2016 г. // URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/da212a2a-7115-421f-be58-658db223e9e0/77dd9450-1177-4647-ab3c-52d2e8452179/A40-26978-2016_20160523.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

² См.: Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда № 09АП-3316/2016 от 22 марта 2016 г. // URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/34a9dbec-e00f-46bd-810b-c28eb87cfa56/b66496db-8f01-462e-a0bd-b599ab437afd/A40-62485-2015_20160322.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

В состав второй группы включаются сведения, предназначенные для осуществления налоговыми органами правоохранительной деятельности для предупреждения и пресечения фактов нарушений налогового законодательства и актов валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования, выявления потенциальных нарушителей в указанных сферах в целях организации и проведения соответствующих мероприятий по налоговому контролю.

Например, посредством использования такой информации, предоставленной в плановом порядке, налоговым органом была установлена разница между стоимостью и количеством товаров, указанных цепочкой «сомнительных» контрагентов в счетах-фактурах, и стоимостью и количеством товаров, указанных в таможенных декларациях при ввозе соответствующих товаров, при этом реальное количество ввезенных товаров было значительно меньше, чем количество, указанное в счетах-фактурах, что позволило недобросовестному налогоплательщику существенно уменьшить налог на прибыль и получить необоснованную налоговую выгоду (решение Арбитражного суда города Москвы от 6 июня 2019 года по делу №А40-315815/18-140-6671¹).

Информация, включенная в третью группу, необходима ФНС России для осуществления планирования своей деятельности, а также выработки общих управленческих решений и организации дальнейшего взаимодействия, в том числе в целях межведомственной интеграции информационных систем, в связи с чем, при исследовании финансово-правового аспекта взаимодействия налоговых и таможенных органов наибольший интерес представляет именно первая и вторая группы.

Информацию, предоставляемую в плановом порядке ФТС России, можно также подразделить на информацию, полученную в результате фискальной деятельности (взимания таможенных платежей), и информацию, полученную в

¹ См.: Решение Арбитражного суда города Москвы от 06 июня 2019 года по делу № А40-315815/18-140-6671 // URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/e9cc76cd-207a-48e4-9c0c-66296f2d4dcb/764ea1dc-6115-4095-b486-c3e0db83fc4b/A40-315815-2018_20190606.pdf (дата обращения: 10.07.2019).

результате правоохранительной деятельности (проведения таможенного контроля).

Статьей 9 Соглашения о сотрудничестве определена информация, предоставляемая в плановом порядке ФНС России. Данные сведения, указанные в Таблице 2 (Приложение 2), также можно подразделить на три группы: 1) сведения о налогоплательщиках; 2) сведения о результатах налогового и валютного контроля; 3) информационно-справочные сведения.

Сведения из первой группы необходимы таможенным органам для проверки достоверности заполнения таможенных деклараций и правильности исчисления таможенных платежей.

Сведения из второй группы используются таможенными органами для анализа и оценки рисков в отношении каждого лица, осуществляющего внешнеэкономическую деятельность, повышения эффективности проведения валютного и таможенного контроля, а также для выявления и пресечения возможных правонарушений в сфере таможенного дела.

К сведениям третьей группы относится нормативно-справочная информация, используемая при ведении баз данных ФНС России.

Исходя из анализа информации, предоставляемой ФНС России и ФТС России в плановом порядке, следует, что целью планового информационного обмена ФТС России и ФНС России является оперативное получение информации, предназначенной для осуществления ими фискальных и правоохранительных функций, при этом плановому обмену информацией при этом присущи следующие признаки: 1) предоставление информации организовано только на федеральном уровне; 2) предоставление информации производится на регулярной основе с определенной периодичностью; 3) предоставление информации не зависит от наступления каких-либо юридических фактов; 4) предоставляемая информация необходима для осуществления фискальных и правоохранительных функций.

Оперативный обмен информацией проводится на каждом из территориальных уровней взаимодействия, при этом Соглашением о

сотрудничестве предусмотрены две формы оперативного обмена информацией: по запросам заинтересованной стороны и в обязательном оперативном порядке (инициативный).

Стоит отметить с положительной стороны наличие возможности проведения оперативного обмена в двух указанных формах, поскольку в соглашениях об обмене информацией некоторых государств оперативный обмен информацией предусматривается лишь в одной из указанных форм, что существенно снижает эффективность налогового и таможенного администрирования.

Статьей 8 Соглашения о сотрудничестве раскрывается информация, которая передается в обязательном оперативном порядке таможенными органами: 1) данные о возврате плательщикам денежных средств направляются в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет лица, которому производился возврат, а в случае возврата денежных средств по поручению плательщика иному лицу данные направляются как в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет плательщика, так и в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет иного лица; 2) информация о результатах проверочных мероприятий, проведенных таможенными органами по сведениям, переданным налоговыми органами, представляет собой информацию, которая направляется по результатам скоординированных контрольных мероприятий, которые проводятся по информации сторон; 3) сведения о юридических лицах, имеющих признаки недействующего юридического лица, полученные в результате проверочных мероприятий, проведенных таможенными органами, предоставляются для реализации налоговыми органами своих полномочий по исключению юридических лиц из Единого государственного реестра юридических лиц.

Статьей 11 Соглашения о сотрудничестве определен перечень информации, которая предоставляется в обязательном оперативном порядке налоговыми органами, представленной в виде Таблицы 3 (Приложение 2).

К первой группе относится информация, содержащая сведения о выявлении налоговыми органами признаков нарушений таможенного и валютного

законодательства, относящихся к компетенции таможенных органов; ко второй группе относится информация о результатах проведенных мероприятий налогового контроля по информации таможенного органа.

Таким образом, информация, предоставляемая в обязательном оперативном порядке, в большей степени характеризует взаимодействие налоговых и таможенных органов при реализации ими функции по финансовому контролю и финансово-правовому принуждению.

Недостатком нормативного регулирования является то, что конкретный срок для направления информации в обязательном оперативном порядке с момента выявления нарушений не установлен, что может являться условием для нарушения исполнительской дисциплины при осуществлении обмена информацией в таком порядке.

Недостатком обмена информацией в рамках валютного контроля является то, что только налоговые органы в обязательном порядке обязаны информировать таможенные органы о выявленных нарушениях валютного законодательства и актов валютного регулирования РФ, в то время как у таможенных органов соответствующая обязанность отсутствует.

Другим соответствующим недостатком является неполнота сведений, которыми налоговые и таможенные органы обмениваются в процессе осуществления валютного контроля, поскольку, помимо вышеуказанных сведений, данные органы в плановом порядке предоставляют друг другу лишь сведения по возбужденным ими делам об административных правонарушениях, однако для противодействия нарушениям законодательства о валютном контроле необходимо расширить перечень предоставляемой на взаимной основе информации¹.

В связи с этим, наиболее верным вариантом в целях совершенствования информационного обмена является утверждение соответствующего механизма передачи такой информации в плановом порядке в электронном виде посредством

¹ См. подробнее: Семенов К.О. К вопросу о взаимодействии налоговых и таможенных органов при осуществлении валютного контроля // Актуальные вопросы валютного контроля в современных условиях: матер. междунар. науч.-практ. конф. Саратов, 2017. С. 175–181.

создания соответствующего программно-информационного комплекса и существенное расширение перечня предоставляемой информации.

Необходимо заметить, что большая часть сведений в оперативном порядке передается по запросам соответствующих сторон. Соглашением о сотрудничестве определены наиболее общие требования к структуре и содержанию запроса, который оформляется в письменном виде и должен быть исполнен в течение 30 календарных дней. В случае, если на выполнение запроса требуется большее время, то стороне направляется промежуточное письмо с указанием предполагаемых сроков выполнения. Кроме того, по некоторым основаниям в выполнении запроса может быть отказано (например, если информация уже направлялась в плановом порядке) с обязательным информированием об этом запрашивающей стороны.

Думается, что недостатком предъявляемых к запросу требований является обязательность его составления на бумажном носителе. В целях соответствия данной формы информационного обмена основным принципам взаимодействия налоговых и таможенных органов, прежде всего, оперативности, а также концепции развития цифровой экономики в РФ, рассмотрение вопроса о внесении изменений в Соглашение о сотрудничестве в целях предоставления возможности направления запросов в виде электронного документа, подписанного электронной подписью, является целесообразным и необходимым с учетом развития современных информационных технологий. В данном случае необходимо согласиться с мнением М.А. Максимовой, которая к числу полезных свойств электронного обмена информацией относит сокращение сроков обработки информации, а также нивелирование неточностей, возникающих при обмене на бумажных носителях¹.

В данном контексте примечательна позиция, изложенная в решении арбитражного суда г. Москвы от 13 декабря 2016 г. по делу № А40-5895/16-108-

¹ См.: *Максимова М.А.* К вопросу об особенностях обмена информацией при осуществлении налогового контроля // *Финансовое право.* 2014. № 10. С. 43.

31¹, о том, что достоверность сведений, представленных в порядке, установленном Соглашением о сотрудничестве, презюмируется, что освобождает соответствующий орган от обязанности дополнительного подтверждения полученной информации другими доказательствами. С учетом положений, установленных статьей 6 федерального закона от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи»², думается, что использование механизмов оперативного обмена информацией с использованием электронных документов является соответствующим концепции развития цифровой экономики в РФ.

Соглашением о сотрудничестве определены случаи, при которых налоговые органы предоставляют таможенным органам информацию по запросам. Согласно статье 10 Соглашения о сотрудничестве налоговые органы всех уровней предоставляют по запросам таможенных органов информацию в отношении проверяемых таможенными органами лиц и иных лиц, имеющих отношение к последующим операциям с товарами, ввозимыми в Российскую Федерацию, включающую различные сведения (например, сведения из ЕГРЮЛ при наличии изменений, произошедших в организации, либо несоответствия сведений тем, что предоставляются в ФТС России на плановой основе; сведения о результатах проведенных налоговых проверок; сведения из бухгалтерской отчетности и др.).

Так, например, из выводов суда, изложенных в постановлении Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда №15АП-11628/2017 от 07 сентября 2017 г., следует, что суд, отказывая ООО «Промхимторг» в удовлетворении требования о зачете в счет погашения имеющейся задолженности общества перед федеральным бюджетом излишне взысканных таможенных платежей, исходил из того, что в соответствии с информацией, полученной Краснодарской таможней от межрайонной ИФНС России №18 по Московской

¹ См.: Решение Арбитражного суда г. Москвы от 13 декабря 2016 г. по делу № А40-5895/16-108-31 // URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/7965817c-de3d-4af2-99c1-d2b3f9e65e51/1456b823-ea97-4812-91dd-9ebe0a52eabb/A40-5895-2016_20161206.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

² См.: Федеральный закон от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи» (с изм. и доп. от 23 июня 2016 г. № 220-ФЗ) // СЗ РФ. 2011. № 15, ст. 2036; 2016. № 26, ч. I, ст. 3889.

области, общество уже обращалось за возмещением НДС по заявленным платежам, удовлетворение требований повлекло бы за собой двойное получение возмещения из федерального бюджета¹.

Получаемую таможенными органами информацию также возможно подразделить на две основных группы: 1) информацию о налогоплательщике; 2) информацию о результатах налоговых проверок в отношении налогоплательщика.

Запрашиваемые сведения о налогоплательщике могут включать информацию о применении им специальных режимов налогообложения, например, о том, относится ли налогоплательщик к сельскохозяйственным товаропроизводителем в соответствии со статьей 346.2 НК РФ (постановление ФАС ЦО от 12 июля 2012 года по делу № А14-7911/2011²).

Сведения о результатах проведенных налоговых проверок в отношении налогоплательщика строго определены и включают в себя: вид налоговой проверки; предмет налоговой проверки; проверяемый период; дата начала и окончания проверки; перечень выявленных нарушений с указанием статей Налогового кодекса РФ, по которым лицо привлечено к налоговой ответственности; сумма доначисленных платежей, в том числе сумма НДС, отказанная к возмещению; суммы штрафных санкций за совершение налогового правонарушения.

Определение в статье 10 Соглашения о сотрудничестве круга проверяемых лиц с указанием ссылки на пункт 2 статьи 122 Таможенного кодекса Таможенного союза является неверным в связи с признанием указанного нормативного правового акта утратившим силу, в связи с чем при подготовке изменений в указанный нормативный правовой акт по аналогии необходимо считать, что круг данных лиц определяется пунктом 5 статьи 331 ТК ЕАЭС.

¹ См.: Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда № 15АП-11628/2017 от 07 сентября 2017 г. // URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/73058a98-4f6b-4460-bd8e-fb37ede469ac/37ef04e6-8508-4088-9f34-ca81d937d897/A32-17214-2016_20170907.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

² См.: Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 12 июля 2012 года по делу № А14-7911/2011 // URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/fb64da6e-167d-4ac8-b9bd-3587b31c8d34/5a59ca53-a884-46e1-aa7a-efb51dbac716/A14-7911-2011_20120712.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

Кроме того, по запросам таможенных органов налоговыми органами может быть предоставлена информация о факте уплаты (возмещения) НДС и акцизов в отношении товаров, заявленных к таможенной процедуре реимпорта, свидетельствующая о том, что внутренние налоги уплачены в федеральный бюджет и не получены налогоплательщиком прямо или косвенно в качестве выплат, льгот либо возмещений в связи с вывозом товаров.

В соответствии с абз. 2 п. 1 статьи 151 НК РФ при помещении товаров под таможенную процедуру реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с НК РФ.

Необходимость истребования указанной информации обуславливается тем, что при реимпорте налогоплательщик обязан полностью компенсировать бюджету ранее предоставленные при вывозе этого товара льготы, например, в виде применения «нулевой» ставки по налогу на добавленную стоимость, отсутствия необходимости уплаты таможенных платежей, поскольку таможенная процедура экспорта, при которой товар вывозится за пределы таможенной территории, не предполагает в последующем обратного ввоза экспортированного товара.

Таким образом, исполнение обязанностей декларантом по уплате налога на добавленную стоимость либо акцизов, возложенных на декларанта и ранее не исполненных, либо возврат сумм, ранее полученных из бюджета в качестве льгот, является обязательным условием выпуска товара в таможенной процедуре реимпорта.

В связи с этим, экономический смысл предоставления информации о факте уплаты (возмещения) НДС и акцизов в отношении реимпортируемых товаров, свидетельствующей о том, что внутренние налоги уплачены в федеральный бюджет и не получены налогоплательщиком прямо или косвенно в качестве выплат, льгот либо возмещений в связи с вывозом товаров таможенному органу, состоит в том, что данная информация может быть необходима для осуществления наиболее быстрого выпуска товаров в таможенной процедуре

реимпорта, поскольку соответствующая обязанность декларантом уже была выполнена при осуществлении вывоза товаров, что позволит обеспечить соблюдение прав и законных интересов декларанта.

В обоснование указанной позиции можно указать, что отсутствие надлежащего обмена информацией между Пулковской таможней и налоговым органом послужило основанием для признания незаконным решения таможни об отказе в выпуске товаров в таможенной процедуре реимпорта (постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 26 марта 2012 года по делу № А56-52851/2011¹).

Иной подход к определению предоставляемой информации по запросам установлен в статье 7 Соглашения о сотрудничестве, поскольку в зависимости от вида запрашиваемой информации для налоговых органов установлены строго определенные адресаты соответствующих запросов в лице таможенных органов различной функциональной принадлежности.

Согласно статье 7 Соглашения о сотрудничестве адресатов запросов можно подразделить на следующие группы: 1) таможенные органы, в регионе деятельности которых расположены места убытия либо прибытия товаров с территории РФ и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией; 2) таможенные органы, в которых производилось декларирование товаров; 3) таможенные органы всех уровней.

Таможенные органы, относящиеся к первым двум группам, предоставляют по запросам налоговых органов определенный перечень сведений, предусмотренный Соглашением о сотрудничестве, лишь при наличии определенных оснований, к которым относятся: 1) обнаружение налоговым органом несоответствия сведений, полученных в плановом порядке от ФТС России, сведениям, предоставленным налогоплательщиком; 2) неисполнение вступивших в законную силу постановлений по делам об административном либо

¹ См.: Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 26 марта 2012 года по делу № А56-52851/2011 // URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/0fc4412b-8f17-47ec-91e5-6e71de359826/bf6de815-1d3a-4b36-b991-55fb4d4d18ef/A56-52851-2011_20120326.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

налоговом правонарушении, принятие решения о возбуждении уголовного дела, связанного с уплатой (возмещением) НДС в отношении налогоплательщика, заявившего налоговую ставку 0 процентов по налогу на добавленную стоимость;

3) необходимость предоставления в судебные и иные органы власти письменных доказательств, в которых содержатся истребуемые сведения.

Необходимость верного выбора адресата запроса подтверждается имеющейся судебной практикой, поскольку, например, арбитражным судом Поволжского округа по делу № А72-2419/2012¹ было установлено, что факт вывоза товаров в третьи страны через территорию государств – членов Таможенного союза устанавливается налоговым органом по месту представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость с отражением указанной операции путем направления запросов в таможенные органы. Аналогичный вывод сделан арбитражным судом Поволжского округа по делу № А55-17018/2012².

Перечень сведений, обязанность по предоставлению которых закреплена за таможенными органами в связи с наличием в запросе вышеназванных оснований, носит отсылочный характер к отдельным позициям сведений, передаваемым ФТС России в плановом порядке ФНС России, и указан в Таблице 4 (Приложение 2).

Думается, что запрашиваемые сведения имеют верификационный характер, то есть необходимы для проверки фактических сведений о произведенных налогоплательщиком внешнеторговых операциях, содержащихся в документах налоговой отчетности, о чем свидетельствует и характер предоставляемых по запросам сведений.

Например, посредством предоставления по запросу налогового органа Балтийской таможней информации о таможенной стоимости ввезенных товаров и

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 19 марта 2013 г. по делу № А72-2419/2012 // URL: http://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/9fe0e187-c472-495f-a10d-fe1eec32eaaa/5d242e01-af8a-4cd6-8b8b-fe45a572fe8a/A72-2419-2012_20130319.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

² См.: Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 23 января 2014 г. по делу № А55-17018/2012 // URL: http://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/cf3ec035-22f3-4803-b96d-372765472549/8bc1e462-892d-409b-99b5-4736660a974b/A55-17018-2012_20140123.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

отсутствии ее корректирования был сделан вывод о завышении стоимости поставляемого оборудования при выполнении государственного контракта в целях получения необоснованной налоговой выгоды посредством уклонения от уплаты налога на прибыль (решение арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 25 апреля 2017 г. по делу № А56-89998/2016¹).

Из перечня сведений, указанных в Таблице 4, очевидно, что положения Соглашения о сотрудничестве в связи с принятием Договора о ЕАЭС и признании утратившим силу Таможенного кодекса Таможенного союза нуждаются в сопоставимой корректировке, а в связи с появлением электронных таможен и центров электронного декларирования думается, что необходимо уточнение адресатов запроса налоговых органов в соответствии с компетенцией соответствующих видов таможенных органов.

Из изложенного выше следует, что общим для двух форм оперативного обмена информацией является то, что предоставление юридически значимой информации обусловлено наступлением определенных юридических фактов, в связи с чем указанные финансовые правоотношения существуют не постоянно, а возникают периодически.

Однако основным различием указанных двух форм предоставления информации является то обстоятельство, что основанием для предоставления информации по запросам заинтересованной стороны служит юридическое действие – запрос налогового либо таможенного органа, а в другом случае – юридическое событие, поскольку наступление перечисленных обстоятельств не зависит от воли налоговых и таможенных органов. Различия информационного обмена налоговых и таможенных органов в плановом и оперативном порядке приведены в таблице 5 (Приложение 2).

При всей относительной налаженности информационного взаимодействия между налоговыми и таможенными органами, наличием нормативно-правовой

¹ См.: Решение арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 25 апреля 2017 г. по делу № А56-89998/2016 // URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/7fdd0667-d299-4e01-8520-1fdc836effc5/3c1e3cfc-8b28-47c0-b74a-f149760d04c9/A56-89998-2016_20170425.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

регламентации взаимодействия, на практике остаются нерешенные проблемы. К их числу относят: нерегулярность обмена информацией, нарушение сроков обмена, нерегулярный мониторинг предприятий-экспортеров, нестыковки формата передаваемых сведений, а в ряде случаев невысокая исполнительская дисциплина¹.

Информационный обмен между налоговыми и таможенными органами является основной правовой формой взаимодействия указанных органов друг с другом, при этом состав передаваемой и получаемой ими финансово-правовой информации ярко подчеркивает общность фискальных и правоохранительных функций указанных органов.

Положения Соглашения о сотрудничестве в связи с несоответствием действующему законодательству и наличием соответствующих предложений по совершенствованию исследованной в настоящем параграфе правовой формы взаимодействия налоговых и таможенных органов нуждаются во внесении значительных изменений.

В рамках настоящего исследования подготовлен проект соответствующего нормативного правового акта (Соглашения о взаимодействии), который указан в Приложении 1.

Таким образом, **информационный обмен между налоговыми и таможенными органами** в качестве правовой формы взаимодействия налоговых и таможенных органов представляет собой урегулированные нормами финансового права общественные отношения, складывающиеся по поводу взаимного совершения указанными органами действий по передаче и получению финансово-правовой информации, необходимой и используемой для целей их финансовой деятельности и укрепления государственной финансовой дисциплины.

Исходя из состава сведений, предоставляемых на взаимной основе налоговыми и таможенными органами, видится возможным подразделить

¹ См.: Данченков В.И., Адамов Н.А. Перспективы развития взаимодействия налоговых и таможенных органов в рамках таможенного союза // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2012. № 4. С. 346–348.

информацию, предоставляемую налоговыми и таможенными органами, следующим образом:

1) по способу предоставления:

– информация, предоставляемая на регулярной основе (плановый порядок);

– информация, предоставление которой зависит от наступления определенных юридических фактов (оперативный порядок).

2) по форме предоставления информации:

– на бумажном носителе;

– в электронном виде.

3) по уровню предоставления информации:

– предоставляемая исключительно органами федерального уровня

– предоставляемая органами федерального уровня и территориальными органами;

– предоставляемая исключительно территориальными органами.

4) по целям предоставления информации:

– для целей налогового контроля;

– для целей таможенного контроля;

– для целей валютного контроля;

– для целей организации и планирования совместной деятельности.

5) по источнику предоставления информации:

– информация, содержащаяся в соответствующих базах данных и реестрах;

– информация, полученная в результате финансовой деятельности таможенных и налоговых органов.

2.2. Финансово-правовые аспекты взаимодействия налоговых и таможенных органов в процессе осуществления финансового контроля

Одной из наиболее важных задач сотрудничества налоговых и таможенных органов является повышение эффективности осуществления финансового контроля в совместных направлениях деятельности. Представляется, что к таким направлениям относится проведение налогового, таможенного и валютного

контроля. По мнению А.И. Ашмарина, таможенное право соприкасается с финансовым правом в направлении контроля за соблюдением валютного законодательства и с налоговым правом, что воплощается в том, что таможенный контроль, в свою очередь, пересекается с валютным и налоговым контролем¹.

Таким образом, осуществляя указанную деятельность, налоговые и таможенные органы реализуют одновременно как фискальную функцию, так и функцию финансово-правового принуждения.

Исследованная ранее правовая форма взаимодействия в виде обмена информацией является одним из инструментов, в частности, используемых налоговыми и таможенными органами при проведении финансового контроля, однако в силу своей практической эффективности самостоятельному исследованию подлежит качественно новая правовая форма взаимодействия налоговых и таможенных органов, образовавшаяся в результате трансформации вышеуказанной правовой формы взаимодействия – проведение скоординированных контрольных (проверочных) мероприятий.

Скоординированные контрольные мероприятия (от англ. *coordinated / joint activities*²) являются достаточно распространенным способом обеспечения эффективного налогового и таможенного администрирования в странах Европейского Союза³.

Основные преимущества, извлекаемые государством за счет осуществления скоординированных контрольных мероприятий, по мнению Всемирной

¹ См.: Ашмарин А.И. Финансово-правовое регулирование контроля за уплатой таможенных платежей в Российской Федерации: дис. .. канд. юрид. наук. Люберцы, 2010. С. 44.

² В соответствии с зарубежной практикой совместные контрольные мероприятия, осуществляемые налоговыми и таможенными органами, традиционно подразделяются на скоординированные контрольные мероприятия (от англ. - *coordinated activities*) и совместные проверки (от англ. - *joint activities*). Данное различие в видах совместных мероприятий налоговых и таможенных органов будет исследовано в настоящем параграфе, вместе с тем при исследовании общих для указанных совместных мероприятий положений (например, целей и задач их проведения) в параграфе будет использоваться более общее понятие – скоординированные контрольные мероприятия.

³ См.: Guidelines for strengthening cooperation and exchange of information between Customs and Tax authorities at the national level. URL: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/customs-tax-guidelines.pdf?la=en> (дата обращения: 12.02.2019).

таможенной организации, состоят в том, что налоговые и таможенные органы в соответствии с особенностями осуществляемой ими деятельности обладают различной информацией, позволяющей определить стоимость предмета внешнеэкономической сделки на всех этапах его «движения» на товарном рынке: таможенные органы обладают информацией о заявленной стоимости предмета сделки при проведении экспортных либо импортных операций, налоговые органы обладают информацией о стоимости товаров, заявленных в качестве предмета сделки, в соответствии с первичными бухгалтерскими документами налогоплательщика.

Анализ поведения недобросовестных участников внешнеэкономических операций, стремящихся уменьшить сумму обязательных платежей, подлежащих уплате в бюджет, позволяет установить, что в целях уменьшения размера таможенных пошлин последние стремятся уменьшить таможенную стоимость соответствующего предмета сделки, при этом увеличить стоимость его конечной закупки в целях уменьшения налогооблагаемой прибыли. Подобные злоупотребления могут также иметь место при осуществлении сделок между взаимозависимыми лицами транснациональных компаний, а также при использовании «цепочек» из организаций, обладающих признаками «фирм-однодневок».

Официальные статистические сведения о результатах совместной деятельности ФТС России и ФНС России¹ указывают на сравнительную эффективность данной формы взаимодействия в рамках реализации таможенными и налоговыми органами, как фискальной функции, так и функции по финансово-правовому принуждению, при этом они одновременно свидетельствуют о значительной распространенности правонарушений в финансовой сфере.

¹ См.: Официальный сайт ФТС России. Информация о результатах взаимодействия подразделений таможенного контроля после выпуска товаров с налоговыми органами и результатах скоординированных контрольных мероприятий за период январь-декабрь 2018 года. URL: http://www.customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=27145:-----2018-&catid=617:2018&Itemid=2747 (дата обращения: 10.04.2019).

Несмотря на то, что указанная форма взаимодействия довольно продолжительное время успешно используется налоговыми и таможенными органами, что подтверждается как статистическими сведениями, так и судебной практикой, правовая природа скоординированных контрольных мероприятий налоговых и таможенных органов не являлась предметом научного исследования.

Учитывая финансово-правовой характер общественных отношений по взаимодействию налоговых и таможенных органов, в настоящем исследовании необходимо изучить финансово-правовой аспект взаимоотношений налоговых и таможенных органов при проведении скоординированных контрольных мероприятий.

Наиболее общими нормативными правовыми актами, устанавливающими основы проведения скоординированных контрольных мероприятий налоговыми и таможенными органами, являются: ТК ЕАЭС (например, п. 8 ст. 310 ТК ЕАЭС), Закон о таможенном регулировании (ст. 222), НК РФ (п. 3 ст. 82 НК РФ), Соглашение о сотрудничестве.

В силу статьи 19 Соглашения о сотрудничестве стороны при выполнении возложенных на них задач могут осуществлять координацию проведения проверок участников внешнеэкономической деятельности, лиц, осуществляющих деятельность в области таможенного дела, лиц, осуществляющих оптовую или розничную торговлю ввезенными товарами, а также иных лиц, имеющих отношение к последующим операциям с товарами, ввозимыми в Российскую Федерацию, при этом в соответствии со ст. 2 Соглашения о сотрудничестве разработка совместных ведомственных правовых актов по проведению проверок организаций - участников внешнеэкономической деятельности является одним из направлений совместной деятельности налоговых и таможенных органов, при этом Соглашение о сотрудничестве не раскрывает способы координации и проведения совместных проверок налоговыми и таможенными органами.

В соответствии с ч. 2 ст. 222 Закона о таможенном регулировании совместные и скоординированные проверочные мероприятия являются основой взаимодействия налоговых и таможенных органов.

Налоговые и таможенные органы в рамках скоординированных контрольных мероприятий осуществляют такие виды финансового контроля, как налоговый и таможенный контроль¹.

В законодательстве на сегодняшний момент отсутствует определение понятий «вид», «форма», «метод» финансового контроля, в связи с этим и в юридической литературе данный вопрос является дискуссионным.

Н.И. Химичева выделяет следующие методы финансового контроля: ревизии, проверки (документации, состояния учета и отчетности и т.д.), рассмотрение проектов финансовых планов, заявок, отчетов о финансово-хозяйственной деятельности, заслушивание докладов, информации должностных лиц и др.².

Ю.А. Крохина выделяет шесть основных методов финансового контроля: наблюдение, обследование, анализ, проверка, ревизия и финансово-экономическая экспертиза³.

Е.Ю. Грачева, Н.Н. Косаренко под формами контроля понимают отдельные стороны проявления содержания контроля в зависимости от времени совершения контрольных действий. Формами финансового контроля являются предварительный, текущий и последующий контроль». К методам контроля относятся «конкретные способы (приемы), применяемые при осуществлении контрольных функций⁴. Вместе с тем Е.Ю. Грачева, раскрывая значение методов финансового контроля, указывает, что методы финансового контроля являются конкретными приемами, посредством которых и осуществляется финансовый контроль в определенных формах. Например, к числу основных приемов документального контроля относятся: формальная и арифметическая проверка документов; нормативная (юридическая) оценка документально оформленных

¹ См. подр.: Матвиенко Г.В. Таможенная проверка: правовые вопросы регулирования и применения // Государственный аудит. Право. Экономика. 2012. № 3. С. 97–105.

² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М.: Норма, 2008. С. 146–147.

³ См.: Финансовое право России: учебник / Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2008. С. 156–157.

⁴ См.: Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2003. С. 254–256; Косаренко Н.Н. Финансовое право России. Ростов н/Д: Феникс, 2004. С. 30.

хозяйственных операций; логическая проверка; встречная проверка; способ обратного счета; балансовый метод; сравнение; различные методические (технические) приемы экономического анализа¹, в связи с чем в данном понимании методы финансового контроля являются конкретными приемами, посредством которых осуществляется финансовый контроль в определенных формах, а под формой финансового контроля необходимо понимать способ существования определенного вида финансового контроля, выражающийся в конкретных контрольных действиях, как то ревизия, проверка, обследование и т.д.².

Таким образом, налоговые и таможенные проверки, составляющие основу скоординированных контрольных мероприятий, представляется возможным причислить именно к формам финансового контроля.

Конкретный механизм проведения совместных контрольных мероприятий в настоящее время устанавливается Регламентом организации проведения скоординированных контрольных мероприятий и мероприятий таможенного и налогового контроля по информации сторон, установленным совместным Письмом ФТС России № 01-11/33109, ФНС России № ММВ-20-2/58@ от 4 июня 2018 г.³ (далее – Регламент).

Думается, что понятие «скоординированное проверочное мероприятие», использованное в Законе о таможенном регулировании, и понятие «скоординированное контрольное мероприятие», традиционно используемое в практической деятельности налоговых и таможенных органов, являются тождественными.

Ранее правовые отношения по поводу проведения скоординированных контрольных мероприятий регулировались Положением Федеральной

¹ См.: *Грачева Е.Ю., Хорина Л.Я.* Государственный финансовый контроль: курс лекций. М.: Издательство Проспект, 2005. С. 84.

² См. подр.: *Литвинова Ю.М.* Указ. соч. С. 80–81.

³ См.: Письмо ФТС России № 01-11/33109, ФНС России № ММВ-20-2/58@ от 4 июня 2018 г. «О применении Регламента организации проведения скоординированных контрольных мероприятий и мероприятий таможенного и налогового контроля по информации сторон». Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

таможенной службы и Федеральной налоговой службы об организации взаимодействия таможенных и налоговых органов при проведении скоординированных контрольных мероприятий от 21 августа 2012 г. №ММВ-27-2/14¹ и Положением об организации проведения скоординированных контрольных мероприятий и мероприятий таможенного и налогового контроля по информации сторон от 18 апреля 2016 г.

Следует отметить, что Положение от 21 августа 2012 года устанавливало наиболее общие положения, касающиеся проведения скоординированных контрольных мероприятий, отличалось отсутствием единообразия в части, касающейся форм скоординированных контрольных мероприятий, проводимых налоговыми и таможенными органами. Кроме того, вопросы планирования скоординированных контрольных мероприятий детально урегулированы не были, что и обусловило принятие Положения от 18 апреля 2016 года, в котором основные из указанных недостатков были устранены².

Тем не менее, ФТС России и ФНС России в 2018 году был принят совместный акт, который по своему содержанию несколько отличается от предшествующих более подробной, но не совсем ясной и логичной структурой построения, в которой основное внимание уделено внутренним организационно-техническим вопросам планирования, учета совместных контрольных мероприятий и предоставления по ним отчетности.

Нормативно закрепленной целью проведения налоговыми и таможенными органами скоординированных контрольных мероприятий является обеспечение соблюдения налогоплательщиками требований права ЕАЭС, законодательства РФ о таможенном регулировании и законодательства о налогах и сборах, соответственно их задачами является эффективное осуществление налогового и

¹ См.: Положение Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы об организации взаимодействия таможенных и налоговых органов при проведении скоординированных контрольных мероприятий от 21 августа 2012 г. № ММВ-27-2/14. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² См. подробнее: Семенов К.О. К вопросу об изменениях законодательства о проведении налоговыми и таможенными органами скоординированных контрольных мероприятий // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2016. № 1–6. С. 18–23.

таможенного контроля, выявление, пресечение и предупреждение нарушений в указанных сферах финансового контроля.

Необходимость проведения скоординированных контрольных мероприятий обусловлена высоким уровнем распространенности нарушений в сфере внешнеэкономической деятельности, в частности, при осуществлении внешнеторговых операций, основной целью которых является незаконный вывод денежных средств из РФ, а также деятельности, направленной на незаконное возмещение налога на добавленную стоимость, занижение таможенной стоимости товаров¹, получение необоснованной налоговой выгоды путем завышения налоговой базы по налогу на прибыль либо налог на добавленную стоимость². Кроме того, осуществление координации при проведении контрольных мероприятий позволяет более точно установить организации, обладающие высоким уровнем риска нарушений налогового либо таможенного законодательства, и осуществить проведение результативных проверок в рамках налогового и таможенного контроля³.

Из содержания пункта 1.1 Регламента следует, что проверяемые лица обладают особым финансово-правовым статусом, одновременно сочетая в себе следующие юридические свойства: 1) данные лица признаются налогоплательщиками в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах

¹ См. например: Решение арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 19 ноября 2017 года по делу № А56-51500/2017 // URL: https://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/5648f8f5-718d-44a2-bf2e-10a2c50fa790/bbf08e1a-760b-4178-87a3-3f7748bd43a5/A56-51500-2017_20171119.pdf; Решение арбитражного суда Астраханской области от 04 декабря 2015 года по делу № А06-8856/2015 // URL: https://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/ae861e77-e255-4def-8499-b9a720213b70/9d7d348a-941b-456e-a5ef-5d20ef61300a/A06-8856-2015_20151204.pdf (дата обращения: 11.03.2019).

² См. например: Решение арбитражного суда города Москвы от 23 октября 2018 года по делу № А40-204825/17-115-3636 // URL: https://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/99874b70-3f85-44a7-b42b-7e1fc5297184/02c241f7-b4ee-44dd-bee0-e5c5af84953e/A40-204825-2017_20181023.pdf (дата обращения: 11.03.2019).

³ См. например: Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19 сентября 2017 г. № 17АП-10085/2017-АК // URL: https://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/37fd7d46-af1a-4832-b00a-49a28e3cdb7b/56f3ae89-4f96-456e-ac9b-3e52aa7ff957/A60-5922-2017_20170919.pdf; Решение арбитражного суда города Москвы от 26 марта 2019 года по делу № А40-317944/18-154-3294 // URL: https://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/f06c0495-ec04-41ea-8564-2defc4c81459/5d1c39f8-9e30-43e0-8864-99f128e0b967/A40-317944-2018_20190326.pdf (дата обращения: 11.04.2019).

(организации и индивидуальные предприниматели); 2) данные лица при этом являются декларантами, перевозчиками либо лицами, осуществляющими деятельность в сфере таможенного дела в соответствии с ТК ЕАЭС.

Указанный финансово-правовой статус обусловлен спецификой скоординированных контрольных мероприятий, соответственно их проведение возможно в строго установленных законом случаях в рамках налогового и (или) таможенного контроля.

Из содержания Регламента следует, что налоговые и таможенные органы осуществляют скоординированные контрольные мероприятия, которые не являются особым видом налоговой либо таможенной проверки.

Регламентом закреплены две основных формы проведения скоординированных контрольных мероприятий: 1) проведение в отношении одного лица проверки одновременно налоговым и таможенным органом; 2) проведение налогового (таможенного) контроля по информации сторон.

В первом случае необходимость проведения как налоговой, так и таможенной проверки в отношении конкретного лица, ее основания и сроки проведения заранее планируются налоговым и таможенным органом, о чем принимается совместное решение, на основании которого налоговый и таможенный орган одновременно либо в течение непродолжительного периода времени иницируют в соответствии с законодательством проведение налогового и таможенного контроля в отношении одного или нескольких налогоплательщиков в формах соответственно выездной налоговой и выездной таможенной проверки, то есть проводят совместную проверку.

Этот подход основан на использовании системы управления рисками, то есть выбор проверяемого лица обусловлен в данном случае предшествующим комплексом действий как таможенных, так и налоговых органов, направленных на сбор и обработку информации об объектах налогового и таможенного контроля, о совершенных сделках и таможенных операциях, движении денежных средств, а также результатах налогового и таможенного контроля, оценку имеющихся рисков.

Во втором случае налоговый (таможенный) контроль проводится в оперативном порядке в связи с получением соответствующим органом информации о возможных нарушениях законодательства, то есть в данном случае налоговый либо таможенный контроль может быть проведен одним из органов в формах соответственно камеральной (выездной) налоговой либо таможенной проверки. Основанием для проведения соответствующих мероприятий могут быть имеющиеся сведения о результатах уже проведенных одним из органов проверок либо результаты проведенного ими предпроверочного анализа, в которых установлены признаки возможных нарушений законодательства о налогах и сборах, законодательства о таможенном деле, которые требуют оперативного вмешательства соответствующих органов.

Исходя из содержания проводимых налоговыми и таможенными органами скоординированных контрольных мероприятий, можно выделить следующие их признаки.

Во-первых, налоговые и таможенные органы в рамках скоординированных контрольных мероприятий осуществляют такие виды финансового контроля, как налоговый и таможенный контроль. Во-вторых, проводимый в рамках скоординированных контрольных мероприятий налоговыми и таможенными органами финансовый контроль является обязательным, поскольку проводится по решению налогового и (или) таможенного органа и не зависит от волеизъявления проверяемого субъекта. В-третьих, по времени проведения финансовый контроль, проводимый в рамках скоординированных контрольных мероприятий налоговыми и таможенными органами, является последующим, поскольку соответствующие проверочные мероприятия либо проводятся в связи с наличием информации об имевших место нарушениях либо планируются по результатам анализа деятельности субъекта проверки в связи с предполагаемыми нарушениями закона, совершенными в период времени, подлежащий проверке. В-четвертых, с учетом особенностей правового статуса налоговые и таможенные органы при проведении скоординированных контрольных мероприятий проводят государственный финансовый контроль.

Скоординированные контрольные мероприятия нельзя причислить к особому виду финансового контроля, исходя из их сущности, однако, думается, что в силу своей специфики их составная часть – совместные проверки является специальной формой финансового контроля.

Как было отмечено выше, скоординированные контрольные мероприятия проводятся в двух формах: 1) в форме совместной налоговой и таможенной проверки; 2) в форме налоговой или таможенной проверки по информации о нарушениях, предоставленной одним органом другому.

В связи с этим понятия «скоординированное контрольное мероприятие» и «совместная проверка» не являются тождественными, а соотносятся как целое и часть, поскольку скоординированные контрольные мероприятия могут быть проведены не только в форме совместной налоговой и таможенной проверки, но и одним органом по результатам анализа оперативной информации, предоставленной одной из сторон в рамках иной правовой формы взаимодействия – обмена информацией.

Основными формами финансового контроля, используемыми при проведении скоординированных контрольных мероприятий, являются: проверки; обследование; анализ информации, поступившей в распоряжение государственного органа.

Обмен информацией в качестве правовой формы взаимодействия налоговых и таможенных органов является первичным по отношению к форме скоординированных контрольных мероприятий и обязательно предшествует их осуществлению, поскольку предпроверочный анализ информации, поступившей в распоряжение государственного органа, является обязательным в целях определения проверяемого лица.

Обследование в качестве формы финансового контроля осуществляется при планировании скоординированных контрольных мероприятий в форме совместной проверки, поскольку в данном случае проводится предпроверочный анализ и оценка риска проверяемого лица.

Совместная проверка является не только формой скоординированных контрольных мероприятий, но и специальной формой финансового контроля, поскольку предполагает особый способ его существования, выражающийся в проведении одновременной проверки в нескольких сферах деятельности проверяемого лица, связанных и пересекающихся между собой.

Проверки, проводимые при проведении скоординированных контрольных мероприятий по информации сторон, могут быть как выездными, так и камеральными, в большей степени они являются частичными (поскольку ограничены рамками предоставленной информации) и внеплановыми (так как проводятся в оперативном порядке). Совместные проверки, напротив, в основном, являются плановыми и выездными. При проведении совместных проверок предполагается координация и обмен информацией между налоговыми и таможенными органами, непосредственно осуществляющими проверочные мероприятия.

В данном случае необходимо отметить несовершенство Соглашения о сотрудничестве в части отсутствия возможности осуществления оперативного обмена информацией при непосредственном осуществлении совместных проверок, поскольку данным актом устанавливается лишь общий срок исполнения запроса, который составляет 30 календарных дней. Думается, что в рамках проведения совместных проверок должен быть установлен наиболее короткий срок предоставления информации с учетом требований разумности, при этом взаимодействие в ходе совместных проверок между органами должно производиться в электронном виде, учитывая ограниченные законом сроки проведения проверок в целях исключения фактов их приостановления.

Координация осуществления скоординированных контрольных мероприятий проводится на федеральном, региональном и территориальном уровнях взаимодействия.

На федеральном уровне Федеральная таможенная служба и Федеральная налоговая служба уполномочены на проведение общего анализа эффективности взаимодействия налоговых и таможенных органов, осуществление общего

контроля за деятельностью подчиненных нижестоящих органов при проведении проверок.

На региональном уровне определены органы, ответственные за взаимодействие при проведении скоординированных контрольных мероприятий – это региональные таможенные управления (таможни) и управления ФНС России по субъектам РФ (межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам). Основная задача, поставленная перед органами регионального уровня, – это организация и планирование проведения скоординированных контрольных мероприятий, а также контроль исполнения подчиненными органами исполнения совместно разработанных планов проверок.

В качестве несовершенства положений Регламента стоит отметить неопределенность случаев, при которых координация контрольных мероприятий должна осуществляться региональными таможенными управлениями, а не таможнями.

В соответствии с четырехзвенной системой построения налоговых и таможенных органов, исследованной в первой главе настоящего исследования, предоставление региональным таможенным управлениям, относящимся к межрегиональному звену системы таможенных органов, полномочий по координации с управлениями ФНС России по субъектам РФ, относящимися к региональному звену системы налоговых органов, является нелогичным и не соответствующим общим принципам организации и построения указанных систем. Представляется, что эффективная координация взаимодействия на региональном уровне возможна при ее осуществлении органами регионального уровня - таможнями и управлениями ФНС России по субъектам РФ.

На территориальном уровне производится непосредственное осуществление совместных проверок, а также ведение соответствующей аналитической работы территориальными налоговыми и таможенными органами, уполномоченными законодательством о таможенном деле и законодательством о налогах и сборах на проведение налоговых и таможенных проверок.

При этом в соответствии с Регламентом межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам имеет право как организовывать, так и проводить скоординированные контрольные мероприятия. Вместе с тем в Регламенте не определено, налоговым органом какого звена осуществляется контроль за исполнением межрегиональной инспекцией по крупнейшим налогоплательщикам запланированных мероприятий.

В настоящее время основным недостатком Регламента является то, что он облечен в форму совместного письма, что не позволяет отнести его к числу правовых актов, при этом в его положениях закреплены положения, регулирующие порядок, сроки и основания проведения проверочных мероприятий в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей, которые носят общий и общеобязательный характер, являются конкретными, то есть обладают почти всеми признаками норм права, за исключением того обстоятельства, что они не являются формально определенными (так как не закреплены в правовом акте).

Думается, что при проведении скоординированных контрольных мероприятий должен быть обеспечен баланс частных (в лице проверяемых налогоплательщиков) и публичных интересов (в лице государства), в связи с чем нормы, затрагивающие права налогоплательщика, должны быть юридически закреплены и официально опубликованы.

В соответствии с ч. 3 ст. 15 Конституции РФ все законы, а также любые нормативные акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, должны быть официально опубликованы для всеобщего сведения, то есть обнародованы. Неопубликованные нормативные правовые акты не применяются, не влекут правовых последствий как не вступившие в силу.

В силу пункта 10 Правил, утвержденных постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. №1009¹, государственной регистрации подлежат

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009 (с изм. и доп. от 02 февраля 2019 г. № 77) «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» // СЗ РФ. 1997. № 33, ст. 3895; 2019. № 6, ст. 533.

нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающие правовой статус организаций, имеющие межведомственный характер, независимо от срока их действия, в том числе акты, содержащие сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера.

В пункте 12 Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных приказом Минюста России от 4 мая 2007 г. № 88¹, дается более подробное описание нормативных актов, которые подлежат государственной регистрации, в том числе указано описание актов имеющих межведомственный характер, то есть содержащих правовые нормы, обязательные для других федеральных органов исполнительной власти и (или) организаций, не входящих в систему федерального органа исполнительной власти, утвердившего (двух или более федеральных органов исполнительной власти, совместно утвердивших) нормативный правовой акт.

Закрепление механизма проведения проверочных мероприятий в правовом акте, не являющемся нормативным, противоречит всеобщему принципу законности, а также положениям пункта 3 статьи 82 НК РФ, Соглашения о сотрудничестве.

В связи с этим, в целях обеспечения защиты прав и интересов налогоплательщиков предлагается дополнить статью 82 НК РФ пунктом 3.1 соответствующего содержания:

«Налоговые и таможенные органы имеют право проводить скоординированные и совместные проверочные мероприятия в целях осуществления контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах».

Кроме того, в качестве дополнительной гарантии права налогоплательщиков предлагается обеспечить официальное опубликование и

¹ См.: Приказ Минюста РФ от 4 мая 2007 г. № 88 (с изм. и доп. от 26 мая 2009 г. № 155) «Об утверждении Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» // Российская газета. 2007. 24 мая; 2009. 5 июня.

обнародование совместного правового акта, содержащего основные положения, касающиеся проведения скоординированных контрольных мероприятий.

К числу недостатков действующего правового регулирования отношений по взаимодействию налоговых и таможенных органов можно отнести и то обстоятельство, что в нем не предусматривается возможность проведения скоординированных контрольных мероприятий в рамках валютного контроля, несмотря на то, что налоговые и таможенные органы обладают финансово-правовым статусом органов валютного контроля, а сам валютный контроль является одним из основных направлений финансового контроля, представляющего собой важнейший институт финансового права¹.

В целях исследования финансово-правовых аспектов взаимодействия налоговых и таможенных органов в качестве субъектов валютного контроля, обоснования необходимости проведения налоговыми и таможенными органами скоординированных контрольных мероприятий в сфере валютного контроля необходимо исследовать понятие валютного контроля, правовой статус налоговых и таможенных органов в качестве органов валютного контроля, их компетенцию, взаимные «точки соприкосновения» в исследуемой сфере, после чего установить фактическую необходимость проведения скоординированных мероприятий в сфере валютного контроля.

Эффективная государственная валютная политика проводится путем принятия мер по осуществлению валютного регулирования и валютного контроля, за счет которых обеспечивается надлежащее функционирование валютного рынка и стабильность курса национальной валюты посредством установления определенного валютно-правового режима². В России в настоящее

¹ См. напр.: *Бесчеревных В.В.* Советское финансовое право. М.: Юридическая литература, 1982. 424 с.; *Ровинский Е.А.* Основные вопросы теории советского финансового права. М.: Госюриздат, 1960. 194 с.; *Халфина Р.О.* К вопросу о предмете и системе советского финансового права / В кн.: Вопросы советского административного и финансового права / Отв. ред. *В.М. Коток*. М.: Издательство Академии наук СССР, 1952. 216 с.

² См.: *Финансовое право: учебник / А.Р. Батяева, К.С. Бельский, Т.А. Вершило и др./ отв. ред. С. В. Запольский.* 2-е изд. М.: КОНТРАКТ, Волтерс Клувер, 2011. С. 655.

время действует режим валютного регулирования, состоящий из валютных ограничений и валютного контроля.

В юридической науке не сложилось общего мнения по поводу того, как соотносятся такие понятия, как «валютное регулирование»¹ и «валютный контроль»².

Думается, что вполне можно согласиться с мнением Ж.У. Курмангалиева, который указал, что «правоотношения, возникающие в сфере валютного контроля, являются логическим продолжением правоотношений, складывающихся в сфере валютного регулирования»³.

Согласно традиционному пониманию, валютный контроль - это «комплекс мер, осуществляемых уполномоченными государственными органами или иными организациями и направленных на совершение валютных операций в части валютных ограничений в соответствии с установленным порядком, а также на выявление, предупреждение и пресечение нарушений данного порядка»⁴.

В последнее время в РФ наблюдается тенденция, связанная с либерализацией валютного регулирования и снижением валютных ограничений для участников валютных операций, поскольку со вступлением в силу с 1 марта

¹ См.: *Арзуманова Л.Л.* К вопросу о понятии и принципах валютного регулирования // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2015. № 3 (7). С. 126–132.

² См.: *Ерпылева Н.Ю.* Механизм валютного регулирования в России: новеллы правовой регламентации // Законодательство и экономика. 2006. № 4. С. 28–33, № 5. С. 29–43. № 6. С. 66–74; *Беляев В.П.* Контроль и надзор в Российском государстве: монография / *В.П. Беляев*; науч. ред. *А.В. Малько*. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. С. 43; *Вострикова Л.Г.* Валютное право: учебное пособие для вузов / *Л.Г. Вострикова*. М.: ЗАО Юстицинформ, 2006. С. 40; *Губарева Т.И.* Финансово-правовые и институциональные проблемы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации / *Т.И. Губарева*.–М.: Волтерс Клувер, 2010. С. 66–67; *Козлов В.В.* Развитие валютного контроля коммерческих банков за экспортно-импортными операциями: дис. ... канд. экон. наук. Новосибирск, 2003. С. 11; *Войкин Д.Н.* Правовое регулирование валютного контроля в области таможенного дела: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2002. 22 с.

³ См.: *Курмангалиев Ж.У.* Правовое регулирование деятельности уполномоченных банков в сфере валютных отношений: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2004. С. 71.

⁴ См.: *Губарева Т.И.* Указ. соч. С. 59; *Тосунян Г.А.* Валютное право Российской Федерации: учебное пособие. М.: Дело, 2004. С. 28; *Степанова Д.И.* Развитие валютного регулирования и валютного контроля в банковской системе: дис. .. канд. экон. наук. М., 2006. С. 20; *Винницкий Д.В.* Субъекты налогового права. М.: Норма, 2000. С. 120.

2018 года Инструкции Банка России от 16 августа 2017 г. № 181-И¹ значительно упростились процедуры валютного контроля, в частности: 1) отменено требование об оформлении паспорта сделки в уполномоченном банке и введена процедура постановки контракта на учет путем присвоения ему уникального номера; 2) повышена пороговая сумма, начиная с которой требуется постановка контракта на учет, до 6 млн. рублей по экспортным контрактам и до 3 млн. рублей – по импортным контрактам; 3) отменено требование о представлении в уполномоченный банк справок о валютных операциях; 4) установлена пороговая сумма внешнеторгового договора (200 тыс. рублей), до достижения которой уполномоченные банки не требуют у резидентов документы, являющиеся основанием для проведения валютных операций (внешнеторговые договоры).

В связи с уменьшением валютных ограничений государству параллельно необходимо изыскать новые способы и инструменты, связанные с выявлением недобросовестных участников валютных операций и пресечением их незаконной деятельности. Думается, что одним из таких направлений улучшения эффективности осуществления валютного контроля является проведение налоговыми и таможенными органами скоординированных контрольных мероприятий в указанной сфере.

Налоговые и таможенные органы длительное время осуществляли полномочия в сфере валютного контроля в качестве агентов валютного контроля, однако их правовой статус за указанное время претерпел значительные изменения: с 2016 года ФТС России и ФНС России стали органами валютного контроля, что нашло отражение в федеральном законе от 10 декабря 2003 г. №173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»², в связи с чем их полномочия были существенно расширены (наделены правом самостоятельно

¹ См.: Инструкция Банка России от 16 августа 2017 г. № 181-И (с изм. и доп. от 5 июля 2018 г. № 4855-У) «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций, о единых формах учета и отчетности по валютным операциям, порядке и сроках их представления» // Вестник Банка России. 2017. 16 нояб.; 2018. 26 сент.

² См.: Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ (с изм. и доп. от 2 декабря 2019 г. № 398-ФЗ) «О валютном регулировании и валютном контроле» // СЗ РФ. 2003. № 50, ст. 4859; 2019. № 49, ст. 6957.

издавать нормативные правовые акты по вопросам валютного регулирования, применять меры ответственности и выдавать предписания об устранении выявленных нарушений валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования), что предполагает необходимость выработки новых решений, определяющих их взаимодействие в качестве органов валютного контроля.

Исходя из абз. 3 ч. 2 ст. 254 Закона о таможенном регулировании, ст. 351 ТК ЕАЭС и соответствующего приказа¹, таможенные органы осуществляют фактический валютный контроль – то есть контроль за валютными операциями, связанными с перемещением товаров через таможенную границу ЕАЭС, с ввозом товаров в Российскую Федерацию и вывозом товаров из РФ и документальный валютный контроль за соответствием проводимых валютных операций, связанных с перемещением товаров через таможенную границу ЕАЭС, с ввозом товаров в Российскую Федерацию и вывозом товаров из РФ, условиям лицензий и разрешений; налоговые органы осуществляют валютный контроль «по остаточному принципу», то есть не вмешиваются в сферу деятельности иных органов валютного контроля: Центрального банка РФ и таможенных органов и не подменяют их².

Стоит отметить, что до настоящего времени ведомственные нормативные правовые акты, определяющие осуществление налоговыми и таможенными

¹ См.: Приказ ФТС России от 24 декабря 2012 г. № 2621 (с изм. и доп. от 28 января 2015 г. № 129) «Об утверждении Административного регламента Федеральной таможенной службы по исполнению государственной функции по осуществлению в пределах своей компетенции контроля за валютными операциями резидентов и нерезидентов, не являющихся кредитными организациями, связанными с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, а также ввозом в Российскую Федерацию и вывозом из Российской Федерации товаров, в соответствии с международными договорами государств - членов Таможенного союза, валютным законодательством Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами органов валютного регулирования» // Российская газета. 2013. 19 июля; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2015. № 30.

² См.: Приказ Минфина РФ от 04 октября 2011 г. № 123н «Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по контролю за осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2012. № 19.

органами валютного контроля, не учитывают в полной мере трансформацию их правового статуса, соответствующее ей расширение их компетенции, в связи с чем они должны быть приведены в соответствие с изменениями действующего законодательства.

В соответствии с ч.9 ст.23 федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле» для органов и агентов валютного контроля установлена обязанность направления установленного перечня информации о нарушении актов валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования или об открытии счета (вклада) в банке за пределами территории РФ в иной орган валютного контроля, имеющий право применять санкции к данному лицу.

В развитие указанных положений постановлением Правительства РФ от 26 сентября 2017 г. № 1160 утверждены Правила представления органами и агентами валютного контроля в уполномоченные Правительством РФ органы валютного контроля (далее – Правила)¹. Из указанных Правил следует, что представление в Федеральную налоговую службу необходимых для осуществления ее функций документов и информации, которые связаны с проведением валютных операций (за исключением валютных операций, связанных с перемещением товаров через таможенную границу ЕАЭС, с ввозом товаров в Российскую Федерацию и их вывозом из РФ), открытием и ведением счетов, осуществляется Федеральной таможенной службой, а представление в Федеральную таможенную службу необходимых для осуществления ее функций документов и информации по валютным операциям осуществляется Федеральной налоговой службой.

Порядок и содержание взаимодействия налоговых и таможенных органов в сфере валютного контроля, в соответствии с которым Федеральная налоговая

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 26 сентября 2017 г. № 1160 «Об утверждении Правил представления органами и агентами валютного контроля в уполномоченные Правительством Российской Федерации органы валютного контроля (Федеральную таможенную службу и Федеральную налоговую службу) необходимых для осуществления их функций документов и информации и внесении изменений в Правила представления резидентами и нерезидентами подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций уполномоченным Правительством Российской Федерации органам валютного контроля» // СЗ РФ. 2017. № 40, ст. 5865.

служба и ее территориальные органы, Федеральная таможенная служба и ее территориальные таможенные органы представляют друг другу имеющиеся в их распоряжении документы и информацию, связанные с проведением валютных операций, в пределах своей компетенции устанавливается пунктом 11 Правил, содержание которого является достаточно размытым и не позволяет конкретизировать перечень сведений, обязательных для предоставления, основания для предоставления информации, формы предоставления информации.

В соответствии с пунктами 23, 24 Правил закреплен срок предоставления ФНС России и ФТС России информации (7 рабочих дней со дня, следующего за днем выявления нарушения) и форма ее предоставления (на бумажном носителе).

Недостатком нормативно-правового регулирования представляется отсутствие возможности взаимного предоставления налоговыми и таможенными органами указанной информации в электронном виде и (или) с использованием электронных носителей, в то время как, например, такая возможность предоставлена в соответствии с пунктом 26 Правил Центральному банку РФ.

Несмотря на то, что налоговые и таможенные органы предоставляют друг другу значительный объем информации, в том числе о выявленных нарушениях валютного законодательства, обязательность инициирования проверки в отношении резидента (нерезидента) допустившего нарушение, в законодательстве о валютном регулировании и валютном контроле прямо не закреплена.

В рамках валютного контроля с учетом необходимости соблюдения принципа оперативности в рамках совместной деятельности налоговых и таможенных органов в сфере валютного контроля наиболее целесообразным является установления возможности проведения скоординированных контрольных мероприятий одним органом по информации другого о допущенных нарушениях валютного законодательства.

Более того, скоординированные контрольные мероприятия в форме совместных проверок могут быть также запланированы по результатам анализа деятельности резидентов (нерезидентов), допускавших систематические нарушения валютных ограничений.

Думается, что установление возможности проведения скоординированных контрольных мероприятий в сфере валютного контроля позволит обеспечить наибольшую эффективность его осуществления.

Таким образом, **проведение скоординированных контрольных (проверочных) мероприятий** – есть правовая форма взаимодействия налоговых и таможенных органов, представляющая собой согласованные действия указанных органов по осуществлению налогового и (или) таможенного контроля в формах соответственно налоговой и (или) таможенной проверки в отношении одного или нескольких лиц, по представленной друг другу информации о возможных либо выявленных нарушениях права ЕАЭС, законодательства РФ о налогах и сборах и таможенном регулировании.

Взаимодействие налоговых и таможенных органов, в связи с обретением ими расширенного правового статуса органов валютного контроля и упразднением единого органа, осуществлявшего данные функции, требует совершенствования и принятия решений, направленных на расширение перечня информации, предоставляемой на взаимной основе, установление единообразия процессуальных форм и процедур, касающихся проведения валютного контроля, а также обеспечение возможности проведения скоординированных контрольных мероприятий налоговыми и таможенными органами в целях обеспечения экономической безопасности государства.

2.3. Основные направления развития взаимодействия налоговых и таможенных органов в условиях развития цифровой экономики

В условиях стремительной глобализации торговой и финансовой деятельности, прогресса в области информационно-коммуникационных технологий, а также развития цифровой экономики как международного явления¹, необходимость создания совершенного механизма администрирования

¹ См. подр.: Цареградская Ю.К. Финансовое право и цифровая экономика // Глобализация и публичное право: сб. матер. междунар. науч.-практ. конф. (26 октября 2018 г.). М.: РУДН, 2019. С. 59-63; Гриценко В.В., Мазурин В.В. Влияние цифровой экономики на правовое регулирование финансов: частнопубличный аспект // Алтайский юридический вестник. 2019. № 2 (26). С. 130-138.

налоговых, таможенных и иных обязательных платежей, подлежащих уплате в бюджет, а также осуществления финансового контроля в качественно новых условиях функционирования экономики является достаточно актуальной для РФ.

Цифровизация экономики, развитие и широкое применение электронной коммерции обуславливает необходимость поиска новой парадигмы деятельности и сотрудничества государственных органов, в том числе и налоговых и таможенных органов РФ как в рамках Евразийского экономического союза, так и в России, поскольку, несмотря на свои явные преимущества, к недостаткам международной электронной коммерции можно отнести снижение налоговых поступлений в бюджет государства за счет применения различных «теневых» способов совершения сделок и их учета.

Как уже неоднократно указывалось в диссертационном исследовании, в настоящее время налоговые и таможенные органы уделяют большое внимание функционированию собственных информационных систем и электронному межведомственному взаимодействию в соответствии с рядом программных документов. Практическое внедрение мер по цифровизации экономики способствует снижению коррупционных рисков, упрощению процедур налогового и таможенного контроля при одновременном сохранении их эффективности, ускорению проведения таможенных операций, налогового и таможенного администрирования и удобству общения бизнеса с государством.

В этом направлении деятельность ФТС России заслуживает положительной оценки, поскольку она активно и последовательно внедряет технологии «одного окна», «электронного декларирования», системы управления рисками, прогрессивные формы электронных платежей, создана возможность подачи банковских гарантий уплаты таможенных пошлин, налогов в электронном виде, закреплена возможность оформления таможенных расписок и поручительства в электронной форме¹. Электронный документооборот в сфере таможенного дела позволяет обеспечить оперативность таможенной деятельности,

¹ См.: Шохин С.О. Электронная таможня - сегодня и завтра (правовые аспекты) // Таможенное дело. 2018. № 3. С. 16–19.

автоматизированную обработку представленных данных и принятие решений. Передовые информационные технологии способны значительно облегчить совершение таможенных операций, снизить связанные с ними издержки как для участников внешнеэкономической деятельности, так и для таможенных органов¹.

О.Ю. Бакаева и А.В. Устинова отмечают, что к основным направлениям применения в таможенной сфере информационных технологий в настоящее время относятся: 1) электронное декларирование; 2) предварительное информирование; 3) автоматическая регистрация деклараций; 4) удаленный выпуск товаров; 5) удаленная уплата таможенных платежей; 6) предоставление государственных услуг (функций) в электронном виде².

Значимыми результатами деятельности ФТС России в сфере цифровизации за 2018 – 2019 годы являются также создание систем электронных таможен и таможен фактического контроля, а также установление возможности использования единых лицевого счетов для участников внешнеэкономической деятельности³.

Вместе с тем официальные статистические данные, отражающие результаты проведенных скоординированных контрольных мероприятий налоговыми и таможенными органами, указывают на сложившуюся негативную динамику, связанную с ростом количества выявляемых нарушений, свидетельствующих об уклонении от уплаты обязательных платежей, поскольку, несмотря на высокий уровень эффективности взаимодействия налоговых и таможенных органов, деятельность значительной части налогоплательщиков направлена на уклонение от уплаты налогов и таможенных платежей. Так, таможенными органами во взаимодействии с налоговыми органами за период январь-октябрь 2019 года проведено 598 проверочных мероприятий, по результатам которых таможенными

¹ См.: *Ермилов И.С., Игнатьева Г.В.* Передовые информационные технологии в таможенном деле // Информационная безопасность регионов. 2016. № 1 (22). С. 31–35.

² См.: *Бакаева О.Ю., Устинова А.В.* Основные направления применения цифровых методов и технологий в таможенной сфере: правовые вопросы // Вопросы экономики и права. 2019. № 2 (128). С. 30.

³ См.: *Бакаева О.Ю., Семенов К.О.* Основные направления совместной деятельности налоговых и таможенных органов в условиях цифровой экономики // Налоги–журнал. 2019. № 4. С. 3–7.

органами: доначислено денежных средств на сумму 10,32 млрд. рублей (на 244% больше по сравнению с аналогичным периодом 2018 года), взыскано – 6,098 млрд. рублей (на 334% больше по сравнению с аналогичным периодом 2018 года); возбуждено 1490 дел об административных правонарушениях и 76 уголовных дел¹.

В целях эффективного противодействия незаконным финансовым операциям, действиям по недекларированию либо недостоверному декларированию товаров, а также уклонению от уплаты налогов и иных обязательных платежей Правительством РФ совместно с Министерством финансов РФ производится выработка основных направлений развития ФТС России и ФНС России в качественно новых условиях развития цифровой экономики в целях поиска принципиально новых решений по совершенствованию администрирования налоговых и таможенных платежей в контексте наполнения федерального бюджета.

В настоящее время достаточно дискуссионным является вопрос о необходимости объединения налоговых и таможенных органов РФ и создания единого фискального органа.

Как полагают отдельные специалисты и представители органов государственной власти, слияние ФТС России и ФНС России позволит улучшить администрирование таможенных платежей в условиях цифровой экономики², тем самым государство, подчеркивая приоритет фискальной функции, планирует осуществление объединения ведомств на основе ФНС России. Объединение налоговых и таможенных органов позволит снизить излишнюю административную нагрузку на хозяйствующих субъектов по предоставлению отчетности и финансовых документов, ликвидировать административные барьеры для бизнеса, уменьшить количество контролирующих органов, соответственно и

¹ См.: Информация о результатах взаимодействия подразделений таможенного контроля после выпуска товаров с налоговыми органами и результатах скоординированных контрольных мероприятий // URL: <http://customs.ru/activity/results/rezul-taty-vzaimodejstviya-tamozhennyx-i-nalogovyx-organov/2019-god/document/217051> (дата обращения: 25.12.2019).

² См. например: Идея слияния ФТС и ФНС жива—Экономика—Коммерсантъ. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3474237> (дата обращения: 11.03.2019).

расходы бюджета на содержание ведомств, интегрировать механизмы налогового и таможенного администрирования, создать единую систему прослеживаемости товаров и т.п.

Некоторые зарубежные исследователи на примере объединения налоговых и таможенных служб Великобритании и Канады также подчеркивают преимущества, достигнутые указанными государствами при выборе указанного способа оптимизации налогового и таможенного администрирования¹.

В то же время рядом зарубежных ученых подчеркивается необходимость существования отдельных и независимых налоговых и таможенных ведомств².

Например, представитель Всемирной таможенной организации Т. Ясуи в своем исследовании отмечает, что всего 9 государств-членов Всемирной таможенной организации осуществили переход к осуществлению налогового и таможенного администрирования единым фискальным органом³. Дж. П. Зильяк, Е. Сильва и Ч.М. Кан в обоснование необходимости существования самостоятельных налоговых и таможенных органов относят такие факторы как: культурные и исторические традиции; различия в механизмах и алгоритмах осуществления ими деятельности, системах управления рисками; осуществление таможенными органами ряда правоохранительных функций, связанных с обеспечением национальной безопасности⁴. М. Мур указывает на то, что взаимодействие налоговых и таможенных органов позволяет снизить нагрузку на бизнес и уменьшить количество коррупционных проявлений⁵.

Всемирная таможенная организация и Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) подчеркивают значительную роль и

¹ См.: *The International Bank for Reconstruction and Development*. Указ соч. Р. 29–45.

² См.: *Barrie Russell*. Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program. 2010. Р. 12.

³ См.: *Tadashi Yasui*. Cooperation between Customs and Tax administrations: Lessons learned from Revenue authorities. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/research/activities-and-programmes/~/_media/03BFA3E4F09E4EB99E4F846938CFF6E3.ashx (дата обращения: 10.04.2019).

⁴ См.: *Kahn C. M., Silva E. C.D., Ziliak J. P.* Performance-based wages in tax collection: The Brazilian tax collection reform and its effects. *The Economic Journal*. 2001. № 111(468). Р. 188–205.

⁵ См.: *Moore, M.* Revenue Reform and Statebuilding in Anglophone Africa, ICTD Working Paper 10, Brighton, 2013. May // URL: <http://www.ictd.ac/en/publications/research-brief-issue-7-revenue-reform-and-statebuilding-anglophone-africa> (дата обращения: 10.04.2019).

важность взаимодействия налоговых и таможенных органов при администрировании обязательных платежей и исходят из необходимости его совершенствования посредством использования современных информационно-коммуникационных технологий.

В качестве подобного примера следует отметить, что Советом ОЭСР в июле 2014 года разработаны стандарты автоматического обмена налоговыми и таможенными органами финансовой информацией, необходимой для целей налогообложения¹, которые предполагаются к внедрению в более чем шестидесяти странах мира.

В ежегодном отчете Всемирной таможенной организации «Незаконные финансовые потоки и недекларирование» за 2018 г. отмечается, что сотрудничество налоговых и таможенных органов является основным инструментом борьбы с уклонением от уплаты таможенных платежей, незаконным перемещением наличных средств в валюте, недекларированием или недостоверным декларированием, а также отмыванием денежных средств, полученных преступным путем².

Практические вопросы сотрудничества налоговых и таможенных органов обсуждались на 213-й/214-й сессиях Постоянного технического комитета Всемирной таможенной организации, проходивших с 11 по 14 октября 2016 г. в Брюсселе³, по результатам которых 25 октября 2016 г. Всемирная таможенная организация выпустила Руководство по совершенствованию взаимодействия и обмена информацией между таможенными и налоговыми органами на национальном уровне (от англ. - Guidelines for strengthening cooperation and

¹ См.: Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters // URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm> (дата обращения: 10.04.2019).

² См.: Illicit Financial Flows via Trade Mis-invoicing. Study Report 2018 by the World Customs Organization (WCO) // URL: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/media/newsroom/reports/2018/wco-study-report-on-iffs_tm.pdf?la=en (дата обращения: 10.04.2019).

³ См.: WCO releases Guidelines on Customs-Tax Cooperation // URL: <http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2016/october/wco-releases-guidelines-on-customs-tax-cooperation.aspx> (дата обращения: 10.04.2019).

exchange of information between Customs and Tax authorities at the national level)¹ (далее – Руководство).

Указанным Руководством установлены цели взаимодействия налоговых и таможенных органов, а также основные формы его осуществления. Целями взаимодействия согласно Руководству является выявление фактов уклонения от уплаты налогов либо таможенных пошлин при проведении соответственно таможенных либо налоговых проверок.

Основными формами взаимодействия в соответствии с Руководством являются: автоматический обмен информацией, а также обмен информацией по запросу, доступ к базам данных друг друга и возможность получения соответствующей информации в режиме реального времени, создание интегрированных баз данных.

Кроме того, Руководством подчеркивается важность наличия правового акта, регулирующего порядок сотрудничества налоговых и таможенных органов, межведомственный обмен информацией, а также проведение иных совместных мероприятий, при этом приводятся примеры подобных соглашений, заключенных в Индии, Кот-д'Ивуаре, Малайзии, Сербии и России.

Взаимодействие налоговых и таможенных органов также обсуждалось 30 июня 2018 г. в рамках 132-й ежегодной сессии Совета Всемирной таможенной организации в качестве одного из основных направлений совершенствования таможенного администрирования².

С.О. Шохин отмечает важность взаимодействия налоговых и таможенных органов, указывая на то, что оно является «действенным инструментом повышения эффективности сбора государственных доходов, борьбы с незаконными финансовыми операциями, проводимыми под прикрытием

¹ См.: Guidelines for strengthening cooperation and exchange of information between Customs and Tax authorities at the national level. // URL: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/customs-tax-cooperation/customs_tax_guidelines_en_final2.pdf?db=web (дата обращения: 10.04.2019).

² См.: Outcomes of the 2018 Council Session. // URL: <http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2018/june/outcomes-of-the-2018-council-session.aspx> (дата обращения: 10.04.2019).

внешнеторговых сделок, недекларированием, недостоверным декларированием, отмыванием денежных средств, финансированием терроризма»¹.

Думается, что объединение ФТС России и ФНС России может привести к негативным последствиям в виде значительных бюджетных расходов, увеличения нагрузки на другие органы исполнительной власти в связи с передачей им правоохранительной функции, осуществляемой в настоящее время таможенными органами, а также снижения качества и эффективности проводимого таможенного контроля.

Создание единого фискального органа повлечет за собой значительные расходы бюджета, необходимые для осуществления мероприятий, направленных на объединение налоговых и таможенных органов, в том числе и затраты на интеграцию информационных систем налоговых и таможенных органов в единую систему, создание единых алгоритмов налогового и таможенного администрирования.

Вместе с тем указанные мероприятия, направленные на совершенствование взаимодействия налоговых и таможенных органов, могут быть проведены и без осуществления объединения ФТС России и ФНС России.

Расходы на проведение объединения ведомств составят, по меньшей мере, более 1 млрд. рублей, поскольку, например, по результатам проведенной реформы МВД в 2011 году на мероприятия, связанные только с изменением наименования ведомства, было израсходовано 1,125 млрд. рублей². Несмотря на то, что объединение ведомств впоследствии приведет к снижению государственных расходов, данное решение может привести к негативным социальным последствиям ввиду значительного сокращения штатной численности каждого из ведомств.

Способы деятельности налоговых и таможенных органов традиционно отличаются с учетом того, что налоговые органы осуществляют свою

¹ См.: Боброва О.Г., Еремеева Н.В., Кожанков А.Ю., Рыльская М.А., Шохин С.О. Администрирование таможенных платежей: международные стандарты взаимодействия налоговых и таможенных органов // Финансы: теория и практика. 2019. № 1. С. 117–118.

² См.: Расходы на переименование милиции в полицию составили 1,125 млрд. рублей– Российская газета. URL: <https://rg.ru/2013/02/11/polizia-anons.html> (дата обращения: 10.04.2019).

деятельность на основе изучения и анализа представленной периодической отчетности, в то время как таможенные органы должны принимать решения в режиме реального времени, что требует наличия разветвленной сети территориальных таможенных органов и значительного количества государственных служащих.

Кроме того, роль правоохранительной функции таможенных органов для обеспечения национальной безопасности государства является достаточно значимой. В зарубежных странах функции по пресечению контрабанды и таможенных правонарушений нередко возлагаются на органы пограничного контроля, (например, в Канаде таким органом является Canada Border Services Agency¹, в США - U.S. Customs and Border Protection²), военизированные подразделения органов внутренних дел (например, Guarda Nacional Republicana³ в Португалии), при этом довольно редкими являются случаи, когда правоохранительные функции осуществляются подведомственными Министерству финансов органами, (например, в Австрии, Италии).

Налоговые органы с учетом протяженности границ РФ не обладают необходимыми материально-техническими ресурсами и штатной численностью для обеспечения проведения таких форм таможенного контроля до выпуска товаров как: получение объяснений; проверка таможенных, иных документов и (или) сведений; таможенный осмотр; таможенный досмотр; личный таможенный досмотр, в связи с чем объединение ведомств повлечет снижение качества и эффективности осуществления таможенного контроля, невозможность его осуществления сотрудниками единого фискального органа и, соответственно, передачу соответствующих полномочий иным органам государственной власти.

Учитывая размеры России, протяженность ее границ, наличие развитой системы правоохранительных органов, выстроенной по территориальному

¹ См.: Официальный сайт Пограничной службы Канады. // URL: <http://www.cbsa-asfc.gc.ca> (дата обращения: 21.03.2019).

² См.: Официальный сайт Пограничной и таможенной службы США. // URL: <https://www.cbp.gov> (дата обращения: 21.03.2019).

³ См.: Официальный сайт Национальной гвардии Португалии. // URL: <http://www.gnr.pt> (дата обращения: 21.03.2019).

принципу, наиболее предпочтительным в данном случае является вариант по передаче правоохранительных функций таможенной службы органам внутренних дел, либо подразделениям пограничной службы Федеральной службы безопасности. Таким образом, таможенные органы будут осуществлять фискальные функции, а специализированные пограничные подразделения - правоохранительные.

Вместе с тем таможенные органы осуществляют специальную компетенцию в области таможенного дела и способствуют обеспечению национальной безопасности, охране и защите экономики и общества, посредством противодействия контрабанде, обороту наркотических средств и иных запрещенных к обороту товаров, в связи с чем передача соответствующих функций пограничным органам может повлечь увеличение имеющейся нагрузки на сотрудников пограничной службы ФСБ России и снижение качества и эффективности проводимых мероприятий по обеспечению национальной безопасности.

Кроме того, в данном случае возникает необходимость налаживания взаимодействия в правоохранительной сфере, одним из участников которого будет Министерство финансов РФ, которое по своему правовому статусу не входит в систему правоохранительных органов РФ и не обладает соответствующими функциями и полномочиями.

Таким образом, проведенный анализ международных стандартов и зарубежной практики взаимодействия налоговых и таможенных органов указывает на то, что их сотрудничество является важным и необходимым инструментом для повышения эффективности сбора обязательных платежей, а также противодействия незаконным финансовым операциям, в связи с чем усилия государств должны быть направлены на укрепление сотрудничества налоговых и таможенных органов с учетом новейших информационно-коммуникационных технологий, а не на создание единого фискального органа.

Думается, что с учетом приведенного анализа международной практики, а также негативных явлений, сопутствующих объединению налоговых и

таможенных органов, деятельность единого фискального органа в РФ не будет являться намного более эффективной, чем деятельность самостоятельных налоговых и таможенных органов, в связи с чем его создание не принесет значимого положительного результата.

Наибольший положительный эффект с точки зрения целесообразности принесет разработка и утверждение концептуальных основ развития и укрепления сотрудничества налоговых и таможенных органов в условиях развития цифровой экономики с учетом приведенных выше международных стандартов, установленных Всемирной таможенной организацией, ОЭСР и ФАТФ.

В этом контексте положительно следует отметить, что частью 4 статьи 222 Закона о таможенном регулировании устанавливается, что порядок взаимодействия и сотрудничества таможенных и налоговых органов разрабатывается с учетом норм международного права и международных стандартов.

В то же время, несмотря на принятые меры по укреплению сотрудничества налоговых и таможенных органов в условиях цифровой экономики, в деятельности указанных государственных органов имеются недостатки, требующие принятия соответствующих мер.

Например, возможность применения единого лицевого счета участника внешнеэкономической деятельности и централизация учета таможенных и иных платежей в единой базе данных позволяет при осуществлении таможенного оформления товаров в разных регионах эффективно управлять денежными средствами, быстрее осуществлять платежи, облегчает проведение возвратов (зачетов) таможенных и иных платежей. Развитие технологии применения единого лицевого счета плательщика и современных технологий уплаты таможенных платежей является одной из приоритетных целей Федеральной таможенной службы¹.

¹ См.: Публичная декларация целей и задач Федеральной таможенной службы на 2019 год, утверждена ФТС России // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

В соответствии с приказом ФТС России¹ единый лицевой счет может быть использован для уплаты таможенных пошлин, иных платежей, а также специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, при этом с 1 июля 2019 года его применение является фактически обязательным.

Преимуществом использования единого лицевого счета является то, что при зачислении денежных средств не нужно указывать конкретный код таможенного органа, в который должны быть направлены денежные средства, поскольку они будут поступать автоматически на единый лицевой счет, открытый на основании учетных данных о налогоплательщике, предоставляемых налоговыми органами, и впоследствии могут быть оперативно направлены на счет любого таможенного органа, в котором будет оформлена соответствующая таможенная декларация.

Более того, использование единого лицевого счета позволяет решить проблему, когда излишне уплаченные таможенные платежи фактически выбывают из оборота декларанта на несколько месяцев, при этом длительность расчетов декларанта с таможенным органом существенно снижает экономическую эффективность использования денежных средств, порождает возникновение экономических споров и взыскание пеней и иных платежей, связанных с несвоевременным возвратом денежных средств из бюджета.

Единая фискальная направленность совместной финансовой деятельности налоговых и таможенных органов создает предпосылки для расширения сферы применения качественно нового механизма единого лицевого счета и необходимости распространения его деятельности в сфере налогового администрирования. Представляется, что совершенствование механизма единого лицевого счета позволит разрешить аналогичные проблемы, имеющиеся в указанной сфере.

¹ См.: Приказ ФТС России от 26 июня 2019 г. № 1039 «Об апробации администрирования единого ресурса лицевых счетов плательщиков таможенных пошлин иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы, таможенных представителей, а также иных лиц, осуществивших уплату денежных средств на счет Федерального казначейства с применением комплекса программных средств «Лицевые счета–ЕЛС» // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Думается, что соответствующее нововведение позволит также избавиться от многочисленных необходимых административных процедур, что позволит обеспечить комфортное ведение бизнеса добросовестными декларантами и налогоплательщиками (организациями и индивидуальными предпринимателями).

Например, введение единого лицевого счета позволяет в настоящее время декларанту для подтверждения уплаты НДС при ввозе товаров представлять лишь соответствующую таможенную декларацию с отметкой о выпуске товара и не представлять в налоговый орган платежный документ, свидетельствующий об уплате налога¹, что существенным образом упрощает возможность дальнейшего получения налогового вычета в соответствии со статьей 172 НК РФ, при этом аналогичным образом могут быть упрощены и другие процедуры в сфере налогового администрирования.

В то же время расширение механизма применения единого лицевого счета позволит обеспечить и более эффективное исполнение правоохранительной функции, реализуемой налоговыми и таможенными органами. Для успешного противодействия «теневым» схемам незаконного обогащения и уклонения от уплаты обязательных платежей необходимо предусмотреть возможность единого учета всей суммы имеющейся задолженности, а также бесспорного списания с единого лицевого счета налогов, таможенных и иных обязательных платежей в случае ее наличия перед государством.

В данном контексте необходимо отметить эффективность механизмов удаленной уплаты таможенных платежей², которые дают возможность плательщику осуществить уплату таможенных платежей посредством

¹ Данная правовая позиция налогового органа исходит из того, что в соответствии со статьями 135, 136, 175, 186 и 208 ТК ЕАЭС обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин в отношении товаров, помещаемых под таможенные процедуры, предусмотренные вышеуказанными статьями ТК ЕАЭС, возникает у декларанта с момента регистрации таможенным органом декларации на товары и подлежит исполнению при применении соответствующей таможенной процедуры.

² См.: Распоряжение ФТС России от 19 декабря 2013 г. № 406-р (с изм. и доп. от 5 июня 2014 г.) «Об утверждении Временного порядка действий должностных лиц таможенных органов при удаленной уплате таможенных платежей лицами, осуществляющими декларирование товаров в электронной форме, с использованием электронного терминала» // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

электронного терминала непосредственно со своего рабочего места, позволяют упростить процесс оплаты, а также сократить временные и финансовые издержки при совершении таможенных операций¹.

Перевод оплаты обязательных платежей на единый лицевой счет всех организаций и индивидуальных предпринимателей должен стимулироваться государством либо являться обязательным, что позволит в дальнейшей перспективе существенно осложнить деятельность «фирм-однодневок», которые, имея задолженность по уплате обязательных платежей, фактически не смогут осуществлять внешнеэкономическую деятельность, требующую обязательного внесения денежных средств на единый лицевой счет для обеспечения возможности выпуска товаров.

Таким образом, с учетом того, что ряд плательщиков таможенных пошлин, налогов и специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин также являются налогоплательщиками в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах, для комфортного ведения бизнеса необходимо предусмотреть возможность использования единого лицевого счета для уплаты установленных законодательством налогов, сборов и иных обязательных платежей, проведения их возвратов (зачетов) в режиме «он-лайн». Это позволит сократить время, необходимое добросовестным налогоплательщикам для уплаты обязательных платежей в бюджет, а также увеличить суммы поступлений в бюджет РФ.

Одним из значительных явлений, связанных с цифровизацией российской экономики, является создание электронных таможен. Электронные таможи обеспечивают реализацию задач и функций ФТС России, в том числе связанных с совершением таможенных операций при декларировании товаров в электронной форме и исполнением функций органа валютного контроля, в регионе своей деятельности в пределах полномочий, установленных Общим положением о таможене. Они также осуществляют деятельность по обработке таможенных деклараций, направленных в электронной форме, и осуществляют удаленный выпуск товаров, при этом взаимодействуя с таможенными фактического контроля,

¹ См.: Бакаева О.Ю., Устинова А.В. Указ соч. С. 33.

которые проводят таможенные операции, предшествующие подаче деклараций на товары, а также фактический таможенный контроль.

Автоматический выпуск товаров электронными таможнями позволит снизить издержки как таможенных органов, так и участников внешнеэкономической деятельности, значительно ускорить совершение таможенных операций, для чего необходима развитая система управления рисками. Думается, что в целях обеспечения экономической безопасности РФ риски плательщика должны основываться не только на информации о наличии либо отсутствии у лица нарушений таможенного законодательства, но и на сведениях, полученных от налоговых органов, об исполнении им обязанности по уплате налогов, сборов и иных обязательных платежей, а также ряда других показателей, которые свидетельствуют о добросовестности либо недобросовестности участника соответствующей таможенной операции.

После полного перехода на электронное декларирование, отработки технологии удаленного выпуска товаров ФТС России считает целесообразным сконцентрировать таможенное оформление в специальных центрах электронного декларирования, остальные таможенные органы будут осуществлять фактический таможенный контроль.

Несмотря на ряд весомых преимуществ, организации деятельности электронной таможни на данной стадии развития цифровой экономики в РФ присущ ряд проблем, требующих оперативного разрешения.

Например, в будущем значительные затруднения для плательщика может вызвать ситуация, когда для подтверждения сведений, указанных в электронной декларации, потребуется предоставление официальных документов на бумажном носителе. Учитывая сокращение количества электронных таможен, их территориального расположения в административных центрах федеральных округов, необходимость предоставления таких документов в бумажном виде может повлечь значительные временные и финансовые затраты плательщика.

Для сокращения подобных издержек с учетом концепции развития цифровой экономики и соответственно электронного документооборота

необходима минимизация либо полное исключение случаев использования таможенным органом документов на бумажном носителе, для чего требуется адаптация к условиям цифровой экономики нормативных правовых актов не только в области таможенного дела, но и в сопутствующих ему сферах, где осуществляется налоговый, валютный, фитосанитарный, ветеринарный, транспортный и иные виды государственного контроля.

Необходима унификация стандартов и требований, предъявляемых к достоверности представляемых документов (например, путем предоставления таможенным органам доступа к базам данных соответствующих органов на взаимной основе, обеспечение учета содержащихся в базах данных документов и создание механизмов их автоматической верификации). Данные действия позволят разрешить и другую проблему – длительность межведомственного электронного взаимодействия. При проверке электронных деклараций довольно часто таможенный орган вынужден направлять запросы в другие государственные ведомства, однако их результативность, по мнению специалистов, не всегда является эффективной¹, в связи с чем время, необходимое для принятия решения таможенным органом о выпуске либо об отказе в выпуске товара, необоснованно увеличивается.

Другой проблемой системы межведомственного взаимодействия ФТС России и ФНС России является значительность доли предоставляемых документов на бумажном носителе указанными органами друг другу. Обязательность предоставления информации в электронном виде закреплена только для формата обмена информацией в плановом порядке в статье 4 Соглашения о сотрудничестве (федеральный уровень взаимодействия налоговых и таможенных органов). Однако как было установлено в предыдущих параграфах диссертационного исследования обмен основной частью информации налоговыми и таможенными органами проводится в оперативном порядке на всех уровнях взаимодействия, то есть в соответствии с межведомственными запросами.

¹ См.: Шатеева Е. Надёжный контроль без лишних барьеров // Таможня. 2017. № 22 (429). С. 20–21.

В качестве примера можно указать, что в соответствии со ст. 7 Соглашения о сотрудничестве таможенные органы, в которых производилось декларирование товаров, предоставляют по запросам налоговых органов на всех уровнях сведения о факте декларирования товаров с приложением копий деклараций на товары и иных документов, представленных при декларировании товаров, для документального подтверждения фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе налоговых проверок и проверок соблюдения валютного законодательства.

С учетом того, что доля таможенных деклараций, поданных в электронной форме, в настоящее время составляет более 99%¹, требование о представлении таможенных деклараций и сопутствующих им документов в письменной форме на бумажном носителе с учетом положений статьи 13 Соглашения о сотрудничестве является не соответствующим программе цифровизации экономики и также требует корректировки с учетом развитости электронного декларирования и создания электронных таможен.

В связи с этим в целях сокращения бумажного документооборота между ведомствами необходимо предпринять меры по унификации стандартов использования документов в электронном виде в рамках налогового и таможенного администрирования, производства по делам об административных правонарушениях, а также арбитражного судопроизводства и исключения необходимости последующего представления документов на бумажном носителе, одновременно предусматривая меры по осуществлению защиты, обеспечению конфиденциальности и исключению несанкционированного вмешательства третьих лиц в целях осуществления фальсификации соответствующих документов.

Создание либо переустройство существующих информационных систем налоговых и таможенных органов должно быть основано на комплексном

¹ См.: Официальный сайт ФТС России: Статистические данные о количестве деклараций на товары, поданных в электронной форме, в общем декларационном массиве. // URL: http://www.customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=19182&Itemid=2466 (дата обращения: 23.03.2019).

подходе с использованием унифицированных стандартов формирования, хранения и обработки информации, создания массивов данных и т.п., что в дальнейшем должно обеспечить возможность технического сопряжения баз данных налоговых и таможенных органов либо их интеграции, для осуществления автоматизированного налогового и таможенного администрирования, создания объединенной системы управления рисками, учитывающей поведение лица как в налоговой, так и таможенной сферах, для обеспечения надлежащего уровня финансового контроля. Эффективность такой системы подтверждается опытом стран Европейского союза, внедривших механизмы прослеживаемости всех транзакций налогоплательщиков в цифровом пространстве¹.

Наконец, электронное взаимодействие требует улучшения технического оснащения налоговых и таможенных органов, обеспечения качественной работы их автоматизированных информационных систем, поскольку присущие им в настоящее время утечки информации, перебои в работе могут полностью парализовать деятельность налоговых и таможенных органов до момента устранения проблемы. Для обеспечения бесперебойной работы электронных таможен и центров электронного декларирования требуются качественно новые каналы связи и информационные технологии, позволяющие обеспечить надлежащий уровень надежности работы техники и средств связи, что потребует значительных финансовых затрат.

В обязательном порядке большое внимание следует уделить обеспечению информационной безопасности. В связи с этим материально-техническая база должна быть основана на отечественном программном оборудовании.

Учитывая множество видов деятельности, а также необходимость использования комплексного подхода к ее осуществлению, думается, что создание и последующая деятельность совместной рабочей группы ФНС России и

¹ См.: Tax Challenges Arising from Digitalisation // Interim Report. 2018. Chp. 7.3.1. // URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264293083-en/index.html?itemId=/content/publication/9789264293083-en&mimeType=text/html> (дата обращения: 21.09.2019).

ФТС России по вопросам укрепления сотрудничества и взаимодействия в рамках цифровой экономики, а также разработка совместной концепции по развитию системы межведомственного электронного взаимодействия позволит выработать общие алгоритмы получения и предоставления необходимой информации, обеспечить создание системы, позволяющей получение информации о местонахождении и движении товаров в режиме реального времени, осуществить интеграцию баз данных, систем управления рисками налогоплательщика (декларанта), разработать общие и специальные условия, являющиеся основанием для планирования скоординированных контрольных мероприятий и методику их проведения.

Несомненно, обязанность по организации и координации взаимодействия налоговых и таможенных органов должна быть возложена на соответствующих должностных лиц ФНС России и ФТС России (например, заместителей руководителя).

Таким образом, руководство налоговых и таможенных органов в условиях реализации цифровой экономики должно действовать совместно, с учетом приведенных выше международных стандартов, установленных Всемирной таможенной организацией, ОЭСР и ФАТФ, комплексного подхода и координации совместной деятельности, при этом их совместная деятельность должна быть направлена на: 1) разработку концептуальных основ развития и укрепления сотрудничества налоговых и таможенных органов в условиях развития цифровой экономики и приведение совместных нормативных правовых актов в соответствие с существующими программными документами в сфере цифровой экономики; 2) исключение либо минимизацию бумажного документооборота при осуществлении обмена информацией; 3) создание бесперебойной и защищенной системы межведомственного электронного взаимодействия, обеспечивающей незамедлительное получение необходимой информации и исключающей возможность несанкционированного доступа к ней; 4) выработку общих стандартов формирования, хранения и обработки информации для возможности

осуществления последующей интеграции либо сопряжения информационных систем налоговых и таможенных органов.

Указанные меры позволят увеличить эффективность совместной деятельности, собираемость обязательных платежей и снизить количество правонарушений, связанных с уклонением от их уплаты.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящем диссертационном исследовании осуществлено одно из первых комплексных исследований теоретических и финансово-правовых основ взаимодействия налоговых и таможенных органов в РФ, позволяющее сформулировать основные теоретические выводы и обеспечить научную основу для разработки практических рекомендаций по совершенствованию законодательства.

Проведенный анализ в рамках поставленной цели позволил сделать вывод о том, что развитие и совершенствование условий и форм взаимодействия налоговых и таможенных органов является неотъемлемой частью политики общества и государства, направленной на наиболее полное и своевременное администрирование обязательных платежей.

На данном этапе государство ставит перед собой множество социальных задач, выполнение которых неизбежно потребует использования значительного количества средств бюджетной системы. В данной связи обеспечение максимального уровня образования денежных фондов государства является в настоящее время наиболее приоритетной задачей, которая может быть реализована, в том числе и за счет эффективного взаимодействия налоговых и таможенных органов, являющихся основными «поставщиками» денежных средств в консолидированный бюджет РФ.

Для реализации столь масштабных и, одновременно, чрезвычайно важных целей требуется совершенствование структуры налоговых и таможенных органов за счет упразднения территориальных органов межрегионального звена. При этом необходимо обеспечить самостоятельное существование этих органов, исключаящее их слияние, а также одновременное развитие межведомственного взаимодействия.

На основе исследования общественных отношений по взаимодействию налоговых и таможенных органов сформулирован вывод о том, что оно является составной частью финансовой деятельности государства, при этом указанные общественные отношения имеют финансово-правовой характер.

Определение генезиса финансово-правовых основ взаимодействия налоговых и таможенных органов в Российской Федерации позволило выявить основные особенности и направления развития взаимодействия указанных органов.

Обосновано, что, несмотря на значимость общественных отношений по взаимодействию налоговых и таможенных органов для развития государства и общества, одним из основных недостатков правового регулирования является несовершенство совместного ведомственного правового акта – Соглашения о сотрудничестве, его несоответствие ТК ЕАЭС, таможенному и налоговому законодательству РФ.

Поскольку потребности сегодняшней реальности требуют приведения законодательства, регулирующего процесс взаимодействия налоговых и таможенных органов, во взаимосогласованную систему, полно и всесторонне охватывающую указанные многообразные общественные отношения, в диссертационном исследовании изложено предложение о необходимости принятия совместного нормативного правового акта, проект которого предлагается.

В работе аргументировано, что взаимодействие налоговых и таможенных органов в РФ основывается на ряде ключевых правовых принципов (законность, конфиденциальность, гласность, оперативность, безвозмездность и взаимность), которые требуют нормативного закрепления.

Необходимой составляющей в исследовании правоотношений по взаимодействию с участием налоговых и таможенных органов явилось также изучение его финансово-правовых основ, позволившее классифицировать составляющие их правовые нормы по различным основаниям, при этом аргументирован вывод, что основной правовой акт, посредством норм которого осуществляется детальная регламентация процесса взаимодействия (Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21 января 2010 г. № 0169/1, № ММ272/1), является таким источником

права как нормативный договор и содержит в себе отдельные нормы финансового законодательства.

В исследовании выявлено, что взаимодействие налоговых и таможенных органов осуществляется в различных формах, которые являются способами осуществления налоговыми и таможенными органами совместных действий, направленных на эффективное администрирование обязательных платежей, выявление, пресечение и предупреждение нарушений финансовой дисциплины, а также привлечение лиц, допустивших такие нарушения, к установленным видам юридической ответственности, при этом наиболее важными из правовых форм являются: информационный обмен и проведение скоординированных контрольных мероприятий, представляющих собой согласованные действия указанных органов по осуществлению налогового и (или) таможенного контроля в формах соответственно налоговой и (или) таможенной проверки в отношении одного или нескольких лиц по представленной друг другу информации о возможных либо выявленных нарушениях права ЕАЭС, законодательства РФ о налогах и сборах и таможенном регулировании.

Анализ правоприменительной практики осуществления скоординированных контрольных мероприятий позволил установить их особый финансово-правовой характер и достаточную успешность их осуществления при выполнении фискальных задач государства.

Исследование правовой природы информационного обмена налоговых и таможенных органов позволило выделить его цели, задачи, классифицировать информацию, предоставляемую налоговыми и таможенными органами по способу, форме, уровню, целям и источнику предоставления информации, определить информационный обмен как урегулированные нормами финансового права общественные отношения, складывающиеся по поводу взаимного совершения указанными органами действий по передаче и получению финансово-правовой информации, необходимой и используемой для целей их финансовой деятельности и укрепления государственной финансовой дисциплины.

Исследование международных стандартов взаимодействия налоговых и таможенных органов, существующих достижений налоговых и таможенных органов, а также трудностей при осуществлении межведомственного электронного обмена информацией позволило сформировать ряд предложений по совершенствованию взаимодействия налоговых и таможенных органов в условиях развития цифровой экономики.

Необходимо осуществить сопряжение информационных систем налоговых и таможенных органов, использовать общие стандарты документов и перейти к наиболее высокому уровню внедрения электронного документооборота.

Следует осуществить перевод на единый лицевой счет всех организаций и индивидуальных предпринимателей (являющихся одновременно налогоплательщиками и плательщиками таможенных платежей) и обеспечения за счет его использования возможности для уплаты, возврата (зачета) установленных законодательством налогов, сборов, таможенных и иных обязательных платежей.

Сформулированные в работе предложения по совершенствованию взаимодействия налоговых и таможенных органов в условиях развития цифровой экономики, при их надлежащем внедрении субъектами нормотворчества будут способствовать более эффективному исполнению обязанностей по уплате обязательных платежей, предотвращению имущественных и материальных потерь в указанной сфере.

Представленные выводы диссертационного исследования отражают решение существующих проблем взаимодействия налоговых и таможенных органов в теории финансового права, часть из которых может носить дискуссионный характер, что предполагает их дальнейшее рассмотрение в качестве объекта научных исследований. Внесенные предложения могут стать основой для дальнейших научных исследований в сфере взаимодействия субъектов финансового права, а также в области исследования систем налоговых и таможенных органов в Российской Федерации.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Международные правовые акты

1. Договор о Евразийском экономическом союзе: подписан в г. Астане 29 мая 2014 г. (с изм. от 08 мая 2015 г.), ратифицирован федеральным законом от 3 октября 2014 г. № 279-ФЗ [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 19.04.2019).

2. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения: 15.07.2019).

3. Декларация о Евразийской экономической интеграции принята в г. Москве 18 ноября 2011 г. [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Нормативные правовые и правоприменительные акты Российской Федерации

4. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм. и доп. от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) [Текст] // Российская газета. – 1993. – 25 дек.; СЗ РФ. – 2014. – № 30 (ч. 1), ст. 4202.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп. от 2 августа 2019 г. № 269-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3824; 2019. – № 31, ст. 4428.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ (с изм. и доп. от 29 сентября 2019 г. № 359-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2000. – № 32, ст. 3340. 2019. – № 39, ст. 5375.

7. Закон Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 (с изм. и доп. от 27 декабря 2018 г. № 523-ФЗ) «О налоговых органах Российской Федерации» [Текст] // Ведомости Совета народных депутатов и Верховного Совета РСФСР. – 1991. – № 15, ст. 492; СЗ РФ. – 2018. – № 53 (ч. I), ст. 8449.

8. Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. №173-ФЗ (с изм. и доп. от 2 августа 2019 г. № 265-ФЗ) «О валютном регулировании и валютном контроле» [Текст] // СЗ РФ. – 2003. – № 50, ст. 4859; 2019. – № 31, ст. 4424.

9. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ (с изм. и доп. от 18 марта 2019 г. № 31-ФЗ) «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» [Текст] // СЗ РФ. – 2006. – № 31, ст. 3448; 2019. – № 12, ст. 1221.

10. Федеральный закон от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ (с изм. и доп. от 23 июня 2016 г. № 220-ФЗ) «Об электронной подписи» [Текст] // СЗ РФ. – 2011. – № 15, ст. 2036; 2016. – № 26. (ч. I), ст. 3889.

11. Федеральный закон от 14 ноября 2017 г. № 317-ФЗ «О ратификации Договора о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза» [Текст] // СЗ РФ. – 2017. – № 47, ст. 6843.

12. Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ (с изм. и доп. от 01 мая 2019 г. № 83-ФЗ) «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2018. – № 32. (ч. I), ст. 5082; 2019. – № 18, ст. 2207.

13. Указ Президента РСФСР от 25 октября 1991 г. № 161 » (с изм. и доп. от 19 декабря 1991 г. № 306) «О государственном комитете РСФСР [Текст] // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 44, ст. 1479; 1991. – № 52, ст. 1905.

14. Указ Президента РФ от 31 декабря 1991 г. № 340 (с изм. и доп. от 19 июля 2001 г. № 876) «О Государственной налоговой службе Российской Федерации». [Текст] // Российская газета. – 1992. – 13 янв.; Российская газета. – 2001. – 25 июля.

15. Указ Президента РФ от 23 апреля 1993 г. № 477 (с изм. и доп. от 22 марта 2005 г. № 329) «О мерах по ускорению создания центров правовой информации» [Текст] // Российские вести. – 1993. – 28 апр.; Российская газета. – 2005. – 30 мар.

16. Указ Президента РФ от 23 декабря 1998 г. № 1635 (с изм. и доп. от 9 августа 2000 г. № 1476) «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» [Текст] // Российская газета. – 1998. – 25 дек.; СЗ РФ. – 2000. – № 33, ст. 3353.

17. Указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 (с изм. и доп. от 12 апреля 2019 г. № 161) «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» [Текст] // СЗ РФ. – 2004. – № 11, ст. 945; 2019. – № 15 (ч.1), ст. 1727.

18. Указ Президента РФ от 11 мая 2006 г. № 473 (с изм. и доп. от 24 сентября 2007 г.) «Вопросы Федеральной таможенной службы» [Текст] // СЗ РФ. – 2006. – № 20, ст. 2162; 2007. – № 40, ст. 4717.

19. Указ Президента РФ от 21 мая 2012 г. № 636 (с изм. и доп. от 14 сентября 2018 г. № 514) «О структуре федеральных органов исполнительной власти» [Текст] // СЗ РФ. – 2012. – № 22, ст. 2754; 2018. – № 38, ст. 5834.

20. Указ Президента РФ от 2 апреля 2014 г. № 198 (с изм. и доп. от 7 августа 2017 г. № 360) «О порядке опубликования законов и иных правовых актов субъектов Российской Федерации на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru)» [Текст] // СЗ РФ. – 2014. – № 14, ст. 1612; 2017. – №33, ст. 5166.

21. Указ Президента РФ от 15 января 2016 г. № 12 (с изм. и доп. от 15 мая 2018 г. № 215) «Вопросы Министерства финансов Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2016. – №3, ст. 473; 2018. – № 21, ст. 2981.

22. Указ Президента Российской Федерации от 7 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» [Текст] // СЗ РФ. – 2018. – № 20, ст. 2817.

23. Постановление Правительства РФ от 04 ноября 1993 г. «О совершенствовании деятельности Государственной налоговой службы» [Текст] // Собрание актов Президента и Правительства РФ. – 1993. – № 45, ст. 4345.

24. Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009 (с изм. и доп. от 02 февраля 2019 г. № 77) «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» [Текст] // СЗ РФ. – 1997. – № 33, ст. 3895; 2019. – № 6, ст. 533.
25. Постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 (с изм. и доп. от 23 ноября 2018 г. № 1409) «О Министерстве финансов Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2004. – № 31, ст. 3258; 2018. – № 49 (ч. VI), ст. 7614.
26. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 (с изм. и доп. от 27 августа 2019 г. № 1091) «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» [Текст] // СЗ РФ. – 2004. – № 40, ст. 3961; 2019. – №35, ст. 4965.
27. Постановление Правительства РФ от 19 января 2005 г. № 30 (с изм. и доп. от 29 декабря 2018 г. №1736) «О Типовом регламенте взаимодействия федеральных органов исполнительной власти» [Текст] // СЗ РФ. – 2005. – № 4, ст. 305; 2019. – № 1, ст. 31.
28. Постановление Правительства РФ от 16 сентября 2013 г. № 809 (с изм. и доп. от 3 июня 2019 г. № 702) «О Федеральной таможенной службе» [Текст] // СЗ РФ. 2013. – №38, ст. 4823; 2019. – № 23, ст. 2955.
29. Постановление Правительства РФ от 13 апреля 2016 г. № 300 «Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2016. – № 17, ст. 2399.
30. Постановление Правительства РФ от 26 сентября 2017 г. № 1160 «Об утверждении Правил представления органами и агентами валютного контроля в уполномоченные Правительством Российской Федерации органы валютного контроля (Федеральную таможенную службу и Федеральную налоговую службу) необходимых для осуществления их функций документов и информации и внесении изменений в Правила представления резидентами и нерезидентами подтверждающих документов и информации при осуществлении

валютных операций уполномоченным Правительством Российской Федерации органам валютного контроля» [Текст] // СЗ РФ. – 2017. – № 40, ст. 5865.

31. Распоряжение Правительства РФ от 28 декабря 2012 г. № 2575-р (с изм. и доп. от 10 февраля 2018 г. № 207-р) «О Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года» [Текст] // СЗ РФ. – 2013. – № 2, ст. 109; 2018. – № 8, ст. 1254.

32. Приказ Генпрокуратуры РФ № 16, ФСБ РФ № 226, МВД РФ № 219, МНС РФ № БГ-3-06/166, ГТК РФ № 370 от 04.04.2003 «Об утверждении Порядка взаимодействия налоговых и правоохранительных органов по противодействию неправомерному возмещению налога на добавленную стоимость из федерального бюджета в отношении товаров, вывозимых за пределы таможенной территории Российской Федерации» [Текст] // Экономика и жизнь. 2003. №18

33. Приказ Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» (с изм. и доп. от 9 августа 2018 г. № 165н) [Текст] // Российская газета. – 2014. – 17 дек.; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. – 2018. – 1 авг.

34. Приказ Минфина РФ от 04 октября 2011 г. № 123н «Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по контролю за осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами» [Текст] // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2012. – № 19.

35. Приказ Минюста РФ от 4 мая 2007 г. № 88 (с изм. и доп. от 26 мая 2009 г. № 155) «Об утверждении Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» [Текст] // Российская газета. – 2007. – 24 мая; 2009. – 5 июня.

36. Инструкция Банка России от 16 августа 2017 г. № 181-И (с изм. и доп. от 5 июля 2018 г. №4855-У) «О порядке представления резидентами и

нерезидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций, о единых формах учета и отчетности по валютным операциям, порядке и сроках их представления» [Текст] // Вестник Банка России. – 2017. – 16 нояб.; 2018. – 26 сент.

37. Приказ ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@ (с изм. и доп. от 28 сентября 2018 г. № ММВ-7-7/557@) «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290@» [Текст] // Экономика и жизнь. – 2007. – № 23.

38. Приказ ФНС России от 18 января 2018 г. № ММВ-7-6/24@ «Об утверждении Стратегии ФНС России по импортозамещению ИТ-инфраструктуры и программного обеспечения, применяемых в автоматизированных информационных системах ФНС России, с учетом перехода на преимущественное использование продуктов и решений отечественных производителей» [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

39. Приказ ФНС России от 2 декабря 2016 г. № ММВ-7-1/666@ «Об утверждении Стратегической карты ФНС России на 2017 - 2021 годы» [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

40. Приказ ФТС России от 04 сентября 2018 г. № 1380 «Об утверждении Регламента Федеральной таможенной службы» [Текст] // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. – 2018. – 26 сент.

41. Приказ ФТС России от 05 июля 2007 г. № 815 «Об утверждении Положения о Северо-Западном акцизном таможенном poste (специализированном)» [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

42. Приказ ФТС России от 1 декабря 2016 г. № 2266 «О подготовке нормативных правовых актов в Федеральной таможенной службе» [Электронный ресурс] // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

43. Приказ ФТС России от 11 июля 2014 г. № 1347 «О местонахождении и регионах деятельности таможен, непосредственно подчиненных ФТС России» [Текст] // Таможенные ведомости. – 2014. – № 9.

44. Приказ ФТС России от 16 апреля 2012 г. № 699 «О реализации соглашения о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы» [Электронный ресурс] // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

45. Приказ ФТС России от 24 декабря 2012 г. № 2621 (с изм. и доп. от 28 января 2015 г. № 129) «Об утверждении Административного регламента Федеральной таможенной службы по исполнению государственной функции по осуществлению в пределах своей компетенции контроля за валютными операциями резидентов и нерезидентов, не являющихся кредитными организациями, связанными с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, а также ввозом в Российскую Федерацию и вывозом из Российской Федерации товаров, в соответствии с международными договорами государств - членов Таможенного союза, валютным законодательством Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами органов валютного регулирования» [Текст] // Российская газета. – 2013. – 19 июля; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2015. – № 30.

46. Приказ ФТС России от 26 июня 2019 г. № 1039 «Об апробации администрирования единого ресурса лицевых счетов плательщиков таможенных пошлин иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы, таможенных представителей, а также иных лиц, осуществивших уплату денежных средств на счет Федерального казначейства с применением комплекса программных средств «Лицевые счета – ЕЛС» [Электронный ресурс] // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

47. Приказ ФТС России от 30 сентября 2011 г. № 1981 «Об утверждении Регламента организации работ по соглашениям о взаимодействии (информационном взаимодействии) ФТС России с федеральными органами

исполнительной власти и иными организациями» [Электронный ресурс] // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

48. Приказ ФТС России от 31 мая 2018 г. № 833 (с изм. и доп. от 6 февраля 2019 г. № 197) «Об утверждении Общего положения о таможене» [Текст] // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. – 2018. – 28 сент.; 2019. – 4 мар.

49. Приказ ФТС России от 31 мая 2018 г. № 834 (с изм. и доп. от 6 февраля 2019 г. № 197) (с изм. и доп. от 6 февраля 2019 г. № 197) «Об утверждении Общего положения о таможенном poste» [Текст] // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. – 2018. – 5 окт.; 2019. – 4 мар.

50. Приказ ФТС России от 31 мая 2018 г. №832 «Об утверждении Общего положения о региональном таможенном управлении» [Текст] // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. – 2018. – 28 сент.; 2019. – 4 мар.

51. Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21 января 2010 г. № 0169/1, № ММ272/1 (с изм. и доп. от 5 сентября 2016 г.). [Электронный ресурс] Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

52. Приказ Федеральной таможенной службы № 656, Федеральной налоговой службы № САЭ-3-19/333 от 19 июля 2005 г. «О Порядке взаимодействия Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы по обеспечению интересов Российской Федерации как кредитора в делах о банкротстве и в процедурах банкротства» [Текст] // Таможенные ведомости. – 2005. – № 10.

53. Приказ ФНС России № ММВ-7-15/241@, ФТС России № 778 от 13 мая 2019 г. «Об утверждении формата представления налогоплательщиком транспортного, перевозочного документа, указанного в абзаце шестом пункта 1.2 и пункте 20 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в электронной

форме» [Текст] // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. – 2019. – 12 июля.

54. Приказ ФНС России № ММВ-7-2/950@, ФТС России № 1815 от 20 ноября 2017 г. «О порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности налоговому органу» [Электронный ресурс] Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

55. Приказ ФСТЭК России от 11 февраля 2013 г. № 17 (с изм. и доп. от 15 февраля 2017 г. № 27) «Об утверждении Требований о защите информации, не составляющей государственную тайну, содержащейся в государственных информационных системах» [Текст] // Российская газета. – 2013. – 26 июня; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. – 2017. – 15 мар.

56. Распоряжение ФТС России от 19 декабря 2013 г. № 406-р (с изм. и доп. от 5 июня 2014 г.) «Об утверждении Временного порядка действий должностных лиц таможенных органов при удаленной уплате таможенных платежей лицами, осуществляющими декларирование товаров в электронной форме, с использованием электронного терминала» [Электронный ресурс] // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

57. Письмо ФТС России № 01-11/33109, ФНС России № ММВ-20-2/58@ от 4 июня 2018 г. «О применении Регламента организации проведения скоординированных контрольных мероприятий и мероприятий таможенного и налогового контроля по информации сторон». [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Нормативные правовые акты, утратившие силу

58. Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. № 17) (с изм. и доп. от 8 мая 2015 г.) [Текст] // СЗ РФ. – 2010. – № 50, ст. 6615; 2015. – № 38, ст. 5214.

59. Таможенный кодекс РФ от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ (с изм. от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2003. – № 22, ст. 2066; 2010. – № 48, ст. 6252.

60. Таможенный кодекс СССР 1928 г., утв. Постановлением ЦИК СССР, СНК СССР от 19 декабря 1928 г. [Текст] // СЗ СССР. – 1929. – № 1, ст. 2.

61. Указ Президиума ВС СССР от 5 мая 1964 г. «Об утверждении Таможенного кодекса Союза ССР» [Текст] // Ведомости ВС СССР. – 1964. – № 20, ст. 242.

62. Временное положение о порядке взаимодействия органов, осуществляющих контроль за вывозом товаров с территории Российской Федерации (с изм. и доп. от 12 декабря 1992 г.), утверждено ГТК РФ 23 апреля 1992 г. № 01-20/1849, МВД РФ 13 мая 1992 г. № 1/1740, Госналогслужбой РФ 28 апреля 1992 г. № ЮУ-6-06/138 [Текст] // Финансовая газета. – 1992. – № 22.

63. Манифест от 8 сентября 1802 г. «Об учреждении Министерств» [Текст] // Полное собрание законов Российской Империи. – Собрание первое. – СПб., 1830. – Т. XXVII. – Ст. 20.406.

64. Письмо Государственного таможенного комитета Российской Федерации и Государственной налоговой службы Российской Федерации от 11 декабря 1996 г. «Об организации взаимодействия между таможенными органами и государственными налоговыми инспекциями по документальному подтверждению вывоза товаров» // Таможенные ведомости. – 1997. – № 2; 1998. – № 7.

65. Письмо ГТК РФ № 01-06/45626, МНС РФ № АС-6-06/868@ от 15 ноября 2001 г. «О порядке взаимодействия таможенных и налоговых органов при проведении таможенного и налогового контроля при декларировании товаров в режиме экспорта» [Текст] // Таможенные ведомости. – 2002. – № 5.

66. Положение о взимании налогов, утв. ЦИК СССР, СНК СССР 2 октября 1925 г. [Текст] // СЗ СССР. – 1925. – № 70, ст. 518.

67. Положение Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 18 апреля 2016 г. № 01-11/18157/ММВ-20-2/25@ об

организации проведения скоординированных контрольных мероприятий и мероприятий таможенного и налогового контроля по информации сторон [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

68. Приказ Государственного таможенного комитета РФ от 30 января 1993 г. № 49 «О применении налога на добавленную стоимость и акцизов при ввозе товаров в Российскую Федерацию и вывозе с ее территории» [Текст] // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. – 1993. – № 5; Российская газета. – 2000. – 7 июля.

69. Приказ ГТК РФ № 830, МНС РФ № БГ-3-06/299 от 21 августа 2001 г. «Об усилении таможенного и налогового контроля при декларировании товаров в соответствии с таможенным режимом экспорта» [Текст] // Российская газета. – 2001. – 17 окт;

70. Приказ Министерства по налогам и сборам РФ от 21 июля 2003 г. № БГ-3-15/413 «Об утверждении Положения о Межрегиональной инспекции МНС России по федеральному округу» [Текст] // Российская газета. – 2003. – 12 авг.

71. Соглашение Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и Государственного таможенного комитета Российской Федерации по взаимному информационному обмену от 8 июня 2000 г.: утверждено МНС РФ 29 августа 2000 г. № БГ-15-11/1910, ГТК РФ 24 августа 2000 г. № 01-11/24354 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

72. Соглашение о взаимодействии Государственного таможенного комитета Российской Федерации и Государственной налоговой инспекции Российской Федерации от 02 августа 1998 г. № 01-23/18719 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

73. Соглашение о взаимодействии Государственного таможенного комитета Российской Федерации и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам при осуществлении контроля за деятельностью организаций -

импортеров (экспортеров) алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции по экспорту, импорту, хранению и поставкам вышеуказанной продукции от 09 июня 2001 г. №№ 01-11/13, БГ-16-18/58 [Текст] // Нормативные акты для бухгалтера. – 2001. – № 14.

74. Соглашение о сотрудничестве Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы от 14 июля 2005 г. [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Материалы правоприменительной практики

75. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 49 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике в связи с вступлением в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза» [Текст] // Российская газета. – 2019. – № 276.

76. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 14 августа 2009 г. по делу № А56-10477/2009. [Электронный ресурс] – URL: <http://kad.arbitr.ru>. (дата обращения: 10.04.2019).

77. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 11 мая 2011 г. по делу № А09-6651/2010 [Электронный ресурс]. – URL: <http://kad.arbitr.ru>. (дата обращения: 10.04.2019).

78. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 26 марта 2012 г. по делу № А56-52851/2011 [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/0fc4412b-8f17-47ec-91e5-6e71de359826/bf6de815-1d3a-4b36-b991-55fb4d4d18ef/A56-52851-2011_20120326.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

79. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 12 июля 2012 г. по делу № А14-7911/2011 [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/fb64da6e-167d-4ac8-b9bd-3587b31c8d34/5a59ca53-a884-46e1-aa7a-efb51dbac716/A14-7911-2011_20120712.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

80. Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда № 09АП-44878/2013 от 31 января 2013 г. [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/e791340f-c96d-4205-9a93-c6f985a92bdc/7c72a6bb-5130-46ee-87d4-e0f37298a8ba/A40-14090-2013_20140131.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

81. Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда № 09АП-44878/2013 от 31 января 2013 г. [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/6eba9ad3-d3c5-4c5c-b791-5e3819166a7e/a7797614-d43e-47a5-9dbb-fce879c815fd/A40-73017-2013_20140811.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

82. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 19 марта 2013 г. по делу № А72-2419/2012 [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/9fe0e187-c472-495f-a10d-fe1eec32eaaa/5d242e01-af8a-4cd6-8b8b-fe45a572fe8a/A72-2419-2012_20130319.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

83. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 23 января 2014 г. по делу № А55-17018/2012 [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/cf3ec035-22f3-4803-b96d-372765472549/8bc1e462-892d-409b-99b5-4736660a974b/A55-17018-2012_20140123.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

84. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25 февраля 2014 г. по делу № А40-42488/13 [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/03ac308b-f200-4b54-ba9f-45406773ff55/b14a930b-1dab-41fb-8a9b-6bfec9a38125/A40-42488-2013_20140225.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

85. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 18 июня 2014 г. по делу № А40-67236/13 [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/4bc0d60e-9627-4d42-9a84-375ec97b33fb/97618931-2286-4af7-8ce4-d338af62420a/A40-67236-2013_20140618.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

86. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20 января 2015 г. по делу № А48-4832 [Электронный ресурс]. – URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 10.04.2019).

87. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21 января 2015 г. по делу № А40-73017/13. [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Document/Pdf/6eba9ad3-d3c5-4c5c-b791-5e3819166a7e/a7f8fa64-a58f-436e-a26c-6278bc2dda23/A40-73017-2013_20150121.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

88. Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда № 09АП-18401/2015 от 21 мая 2015 г. [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/9be6ddac-565b-41ac-8b8a-b0f3f2934f60/500a7de0-3011-4b4b-a5e1-8d22979c815f/A40-202283-2014_20150521.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

89. Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда № 09АП-3316/2016 от 22 марта 2016 г. [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/34a9dbec-e00f-46bd-810b-c28eb87cfa56/b66496db-8f01-462e-a0bd-b599ab437afd/A40-62485-2015_20160322.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

90. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда № 15АП-11628/2017 от 07 сентября 2017 г. [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/73058a98-4f6b-4460-bd8e-fb37ede469ac/37ef04e6-8508-4088-9f34-ca81d937d897/A32-17214-2016_20170907.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

91. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19 сентября 2017 г. № 17АП-10085/2017-АК [Электронный ресурс]. – URL: https://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/37fd7d46-af1a-4832-b00a-49a28e3cdb7b/56f3ae89-4f96-456e-ac9b-3e52aa7ff957/A60-5922-2017_20170919.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

92. Решение арбитражного суда Астраханской области от 04 декабря 2015 г. по делу № А06-8856/2015 [Электронный ресурс]. – URL:

https://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/ae861e77-e255-4def-8499-b9a720213b70/9d7d348a-941b-456e-a5ef-5d20ef61300a/A06-8856-2015_20151204.pdf (дата обращения: 11.03.2019).

93. Решение Арбитражного суда города Москвы от 10 марта 2016 г. [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/9be6ddac-565b-41ac-8b8a-b0f3f2934f60/cfa87f82-7711-41ec-878d-507b16af91ac/A40-202283-2014_20160310.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

94. Решение Арбитражного суда города Москвы от 23 мая 2016 г. [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/da212a2a-7115-421f-be58-658db223e9e0/77dd9450-1177-4647-ab3c-52d2e8452179/A40-26978-2016_20160523.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

95. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 13 декабря 2016 г. по делу № А40-5895/16-108-31 [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/7965817c-de3d-4af2-99c1-d2b3f9e65e51/1456b823-ea97-4812-91dd-9ebe0a52eabb/A40-5895-2016_20161206.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

96. Решение арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 25 апреля 2017 г. по делу № А56-89998/2016 [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/7fdd0667-d299-4e01-8520-1fdc836effc5/3c1e3cfc-8b28-47c0-b74a-f149760d04c9/A56-89998-2016_20170425.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

97. Решение арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 19 ноября 2017 г. по делу № А56-51500/2017, [Электронный ресурс]. – URL: https://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/5648f8f5-718d-44a2-bf2e-10a2c50fa790/bbf08e1a-760b-4178-87a3-3f7748bd43a5/A56-51500-2017_20171119.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

98. Решение арбитражного суда города Москвы от 23 октября 2018 г. по делу № А40-204825/17-115-3636 [Электронный ресурс]. – URL: <https://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/99874b70-3f85-44a7-b42b->

[7e1fc5297184/02c241f7-b4ee-44dd-bee0-e5c5af84953e/A40-204825-2017_20181023.pdf](https://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/f06c0495-ec04-41ea-8564-2defc4c81459/5d1c39f8-9e30-43e0-8864-99f128e0b967/A40-317944-2018_20190326.pdf) (дата обращения: 11.03.2019).

99. Решение арбитражного суда города Москвы от 26 марта 2019 г. по делу № А40-317944/18-154-3294, [Электронный ресурс]. – URL: https://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/f06c0495-ec04-41ea-8564-2defc4c81459/5d1c39f8-9e30-43e0-8864-99f128e0b967/A40-317944-2018_20190326.pdf (дата обращения: 11.04.2019).

100. Решение Арбитражного суда города Москвы от 06 июня 2019 г. по делу № А40-315815/18-140-6671 [Электронный ресурс]. – URL: http://ras.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/e9cc76cd-207a-48e4-9c0c-66296f2d4dcb/764ea1dc-6115-4095-b486-c3e0db83fc4b/A40-315815-2018_20190606.pdf (дата обращения: 10.07.2019).

Комментарии законодательства

101. Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации / под ред. Ю.Ф. Азарова, Г.В. Баландиной. М., 2004 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Монографии, учебники, учебные пособия

102. Аверьянов, А.Н. Системное познание мира [Текст] / А.Н. Аверьянов. – М.: Политиздат, 1985. – 263 с.

103. Агабалаев, М.И. Организационно-правовые основы деятельности и основные функции таможенных органов Российской Федерации [Текст] / М.И. Агабалаев. – М.: Экономика. 2006. – 253 с.

104. Агишева, Е.Н. Функциональная деятельность таможенных органов [Текст] / Е.Н. Агишева. – Воронеж, 2001. – 272 с.

105. Александров, Н.Г. Право и законность в период развернутого строительства коммунизма. [Текст] / Н.Г. Александров. – М.: Госюриздат, 1961. – 271 с.

106. Алексеев, С.С. Структура советского права [Текст] / С.С. Алексеев. – М.: Юрид. лит., 1975. – 263 с.

107. *Бакаева, О.Ю.* Политико-правовые вопросы финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации (на примере Саратовской области) [Текст] / О.Ю. Бакаева, Н.И. Землянская, Д.Г. Штенберг; под общ. ред. О.Ю. Бакаевой. – Саратов: Изд-во Сарат. гос. социал.-экон. ун-та, 2008. – 122 с.
108. *Бакаева, О.Ю.* Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование: монография [Текст] / О.Ю. Бакаева. – М.: Статут, 2005. – 185 с.
109. *Бахрах, Д.Н.* Административное право : учебник [Текст] / Д. Н. Бахрах, Б. В. Россинский, Ю. Н. Стариков. — 3-е изд., пересмотр. и доп. — М. : Норма, 2008.— 816 с.
110. *Бачило, И.Л.* Информационное право: основы практической информатики: учебное пособие [Текст] / И.Л. Бачило. – М.: Юриформцентр, 2003. – 352 с.
111. *Белых, В.С.* Налоговое право России: краткий учебный курс [Текст] / В.С. Белых, Д.В. Винницкий. — М.: Норма, 2004. — 320 с.
112. *Белявский, Ф.* Исторический очерк развития государственного контроля в России [Текст] / Ф. Белявский. – М.: Народ, Комиссариат государственного контроля, 1919. – 63 с.
113. *Беляев, В.П.* Контроль и надзор в Российском государстве: монография [Текст] / В.П. Беляев; науч. ред. А.В. Малько. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005.– 272 с.
114. *Беляев, И.Д.* Лекции по истории русского законодательства [Текст] / И.Д. Беляев; отв. ред. О.А. Платонов. — М.: Институт русской цивилизации, 2011. – 896 с.
115. *Бесчеревных, В.В.* Советское финансовое право: учебник для вузов [Текст] / В.В. Бесчеревных. М. Л. Коган, Н. А. Куфакова и др. – М.: Юрид. лит., 1982. – 423 с.
116. *Бошно, С.В.* Теория государства и права : учебник [Текст] / С.В. Бошно. – 3-е изд., перераб. – М.: Издательские технологии, 2016. – 408 с.
117. *Винницкий, Д.В.* Субъекты налогового права [Текст] / Д.В. Винницкий. М.: Норма, 2000. – 185 с.

118. *Вострикова, Л.Г.* Валютное право: учебное пособие для вузов [Текст] / Л.Г. Вострикова. – М.: ЗАО Юстицинформ, 2006.– 360 с.
119. *Грачева, Е.Ю.* Государственный финансовый контроль: курс лекций [Текст] / Е. Ю. Грачева, Л. Я. Хорина. – М.: Проспект, 2005. – 269 с.
120. *Губарева, Т.И.* Финансово-правовые и институциональные проблемы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации [Текст] / Т.И. Губарева. – М.: Волтерс Клувер, 2010.– 192 с.
121. *Демин, А.В.* Общие вопросы теории административного договора [Текст] / А.В. Демин; Краснояр. гос. ун-т. – Красноярск: КГУ, 1998. – 92 с.
122. *Дьяченко, В.П.* История финансов СССР (1917-1950 гг.) [Текст] / В.П. Дьяченко. – М.: Наука, 1978. – 493 с
123. *Ерошкин, Н.П.* История государственных учреждений дореволюционной России: учебник для студентов высших учебных заведений по специальности «Историко-архивоведение» [Текст] / Н.П. Ерошкин. – 3-е изд., перераб. и доп. М.: Высш. шк., 1983. – 352 с.
124. *Захаров, В. Н.* Таможенное учреждение в России в XVII в. [Текст] / В.Н. Захаров / в кн. Государственное учреждение России XVII-XVIII вв. – М.: Изд-во МГУ, 1991. – 190 с.
125. *Захаров, В.Н.* История налогов в России. IX- нач. XX в. [Текст] / В.Н. Захаров, Ю.А. Петров, М.К. Шацилло. – М.: РОССПЭН, 2006.– 294 с.
126. *Землин, А.И.* Финансовое право Российской Федерации: учебник для бакалавриата и специалитета [Текст] / А.И. Землин, О.М. Землина, Н.П. Ольховская; под общ. ред. А.И. Землина. М.: Юрайт, 2019. – 301 с.
127. *Иванов, В.В.* Общие вопросы теории договора [Текст] / В. В. Иванов; Рос. правовая акад. М-ва юстиции Рос. Федерации. – М.: Эдиториал УРСС, 2000. – 157 с.
128. *Каллаш, В.В.* Три века. Россия от смуты до нашего времени: исторический сборник [Текст] / под ред. В. В. Каллаша. – М.: Т-во И. Д. Сытина, 1912. – 390 с.

129. *Кант, И.* Собрание сочинений: в 8 т. : юбилейное издание 1794-1994 : [перевод с немецкого] [Текст] / И. Кант ; под общ. ред. А.В. Гулыги. – М. : ЧОРО, 1994. Т. 3. – 740 с.
130. *Карташев, В.А.* Система систем. Очерки общей теории и методологии [Текст] / В.А. Карташев. – М.: Изд-во «Прогресс-Академия». 1995. – 415 с.
131. *Карташов, В.Н.* Теория правовой системы общества: учебник для бакалавров и магистров [Текст] / В.Н. Карташов. – М.: Юрайт, 2019. – 283 с.
132. *Карташов, Г.А.* Основы таможенного дела: курс лекций [Текст] / Г.А. Карташов. – Н. Новгород: Изд-во Волж. гос. акад. вод. трансп., 1998. – 222 с.
133. *Каширская, Е.Н.* Информационные технологии в налогообложении [Текст]: учебное пособие / Е.Н. Каширская. – М.: ВГНА Минфина России, 2010. – 29 с.
134. *Кисловский, Ю.Г.* История таможи государства Российского, 907-1995 [Текст] / Ю. Г. Кисловский. – М.: ИПО «Автор», 1995. – 286 с.
135. *Комаров, С.А.* Теория государства и права [Текст]: учебно-методическое пособие / С.А. Комаров, А.В. Малько. – М.: КНОРУС, 2004. – 440 с.
136. *Комарова, Т.Л.* Органы налоговой службы в механизме российского государства: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности и направлениям «Юриспруденция» [Текст] / Т.Л. Комарова; Юрид. ин-т (Санкт-Петербург). – СПб.: Изд-во Юрид. ин-та, 2000. – 147 с.
137. *Комягин, Д.Л.* Бюджетное право: учебник для вузов [Текст] / Д.Л. Комягин. М.: ИД Высшей школы экономики, 2017. – 590 с.
138. *Корецкий, А.Д.* Теоретико-правовые основы учения о договоре [Текст] / А.Д. Корецкий. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2001. – 207 с.
139. *Косаренко, Н.Н.* Финансовое право России: учебное пособие для студентов фак. экономики и упр. вузов по курсу «Фин. право» [Текст] / Н.Н. Косаренко. – М.: Нац. ин-т бизнеса, 2004. – 336 с.
140. *Крохина, Ю.А.* Финансовое право России: учебник [Текст] / Ю.А. Крохина. – М.: Норма, 2008. – 720 с.

141. *Кулапов, В.Л.* Теория государства и права: учебник [Текст] / В.Л. Кулапов. – Саратов: Изд-во ФГБОУ ВПО «СГЮА», 2011. – 486 с.
142. *Кустова, М.В.* Налоговое право России: общая часть: учебник [Текст] / М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева ; рук. авт. коллектива и отв. ред. Н. А. Шевелева ; Санкт-Петербургский гос. ун-т. Юрид. фак. - Москва : Юристъ, 2001. - 490 с.
143. *Кутафин, О.Е.* Источники конституционного права Российской Федерации [Текст] / О.Е. Кутафин. – М.: Юристъ, 2002. – 348 с.
144. *Кучеров, И.И.* Налоговая тайна: правовой режим защиты информации [Текст] / И.И. Кучеров, А.В. Торшин. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003 (ППП Тип. Наука). – 328 с.
145. *Кучерявенко, Н.П.* Курс налогового права. В 2 т. Т. 1: Общая часть [Текст] / Н.П. Кучерявенко; под ред. Д.М. Щекина. – М.: Статут, 2009. – 861 с.
146. *Лазарев, Б.М.* Компетенция органов управления [Текст] / Б.М. Лазарев. АН СССР. Ин-т государства и права. – М.: Юрид. лит., 1972. – 280 с.
147. *Леонтьев, А.Н.* Избранные психологические произведения. В 2 т. [Текст] / А.Н. Леонтьев – М.: Педагогика, 1983. Т. 1. – 392 с.
148. *Лобзенко, Л.А.* Конвенциональное регулирование внешнеэкономической деятельности: монография [Текст] / Л.А. Лобзенко. – М.: РИО РТА, 2000. – 300 с.
149. *Лодыженский, К.Н.* История русского таможенного тарифа: Исслед. Константина Лодыженского [Текст] / К.Н. Лодыженский. – СПб.: тип. В.С. Балашева, 1886. – XVI. – 312 с.
150. *Малько, А.В.* Основы государства и права: учебник [Текст] / А.В. Малько – М.: Кнорус, 2015. – 334 с.
151. *Манохин, В.М.* Порядок формирования органов государственного управления [Текст] / В.М. Манохин. – М.: Госюриздат, 1963. – 183 с.
152. *Марков, Л.Н.* Очерки по истории таможенной службы [Текст] / Л.Н. Марков. – Иркутск: Изд-во Иркут. ун-та, 1987. – 156 с.
153. *Маркс, К.* Сочинения [Текст] / Карл Маркс, Фридрих Энгельс. 2-е изд. – М.: Госполитиздат, 1954. Т. 20. – 630 с.

154. *Марченко, М.Н.* Источники права: учебное пособие [Текст] / М.Н. Марченко ; Московский гос. ун-т им. М. В. Ломоносова, Юридический фак. – М.: Проспект, 2008. – 759 с.
155. *Матузов, Н.И.* Теория государства и права: учебник для вузов. [Текст] / Н.И. Матузов, А.В. Малько. – М.: Юрист, 2004. – 512 с.
156. *Мелехин, А.В.* Теория государства и права: учебник [Текст] / А.В. Мелехин. – М.: Маркет ДС, 2007. – 640 с.
157. *Мерзон, А.Ц.* Таможенные книги XVII века: учебное пособие по источниковедению истории СССР [Текст] / А.Ц. Мерзон / отв. ред. А.Н. Николаева ; Моск. гос. ист.-архивный ин-т М-ва высш. образования СССР. Кафедра вспомогательных ист. дисциплин. – М. : [б. и.], 1957. – 68 с.
158. *Новикова, А.Б.* Административный процесс в механизме таможенного регулирования Российской Федерации: монография [Текст] / А.Б. Новикова. – СПб.: Инфо-да, 2008. – 502 с.
159. *Общая теория государства и права: академический курс [Текст].* В 3 т. / отв. ред. М.Н. Марченко; Моск. гос. ун-т им. М.В. Ломоносова. Юрид. фак. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Зерцало-М, 2002. – 518 с.
160. *Пепеляев, С.Г.* Налоговое право: учебное пособие [Текст]/ под ред. С.Г. Пепеляева. М.: ФБК-Пресс, 2000. – 343 с.
161. *Петухова, Н.Е.* История налогообложения в России IX-XX вв.: учебное пособие [Текст] / Н.Е. Петухова – М. : Вузовский учеб., 2008. – 415 с.
162. *Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы [Текст]* / Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова и др.; отв. ред.: Е.Ю. Грачева ; Московский гос. юридический ун-т им. О. Е. Кутафина (МГЮА). – 2-е изд., доп. – М.: Норма: Инфра-М, 2014. – 382 с.
163. *Радько, Т.Н.* Теория государства и права: учебник для бакалавров [Текст]/ Т.Н. Радько. – М.: Проспект, 2014. – 495 с.
164. *Развитие налогового законодательства России: вопросы теории и практики [Текст]* А.А. Ялбуганов, Е.А. Богданова, Н.М. Васильева и др.; под ред.

А. А. Ялбулганова; Государственный университет – Высшая школа экономики. Кафедра финансового права. – Науч. изд. – М.: Готика, 2005. – 166 с.

165. *Ровинский, Е.А.* Основные вопросы теории советского финансового права [Текст] / Е.А. Ровинский. – М.: Госюриздат, 1960. – 193 с.

166. *Ровинский, К.И.* Податная инспекция в России. (1885-1910 гг.) : Очерк деятельности подат. инспекции за 25 лет ее существования в связи с развитием прямого обложения [Текст] / К. И. Ровинский. – СПб.: Деп. оклад. сборов, 1910. – 210 с.

167. *Россинский, Б.В.* Административное право: учебник [Текст] / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма, 2009. – 466 с.

168. *Сандровский, К.К.* Таможенное право: учебное пособие для юрид. вузов и фак. [Текст] / К.К. Сандровский – Киев: Вища шк., 1974. – 175 с.

169. *Сергеевич, В.И.* Лекции и исследования по древней истории русского права [Текст] / В.И. Сергеевич; под ред. и с предисл. В.А. Томсинова. – М.: Зерцало: Гарант, 2004. – 451 с.

170. *Скурко, Е.В.* Принципы права: монография [Текст] / Е.В. Скурко – М.: Осъ-89, 2008. – 192 с.

171. *Соловьев, С.М.* Сочинения. Кн. II: История России с древнейших времен [Текст] / С.М. Соловьев – М.: Соцэкгиз, 1959-1966. - 15 т. Т. 3-4 – 782 с.

172. *Стешенко, Л.А.* История государства и права России: академический курс [Текст] / Л.А. Стешенко, Т.М. Шамба. В 2 т. – М. : Норма, 2003 – 471 с.

173. *Стрельников, В.В.* Налоговая ответственность : учебное пособие [Текст] / В. В. Стрельников. – Воронеж: Изд-во Воронежского гос. ун-та, 2006. – 117 с.

174. *Сырых, В.М.* Материалистическая теория права: избранное [Текст] / В.М. Сырых – М.: Российская акад. правосудия, 2011-2014. – 1259 с.

175. *Тарановский, Ф.В.* Энциклопедия права [Текст] / Ф.В. Тарановский – Берлин: Слово, 1923. – 439 с.

176. Теория государства и права: учебник для юридических вузов и факультетов [Текст] / под ред. С.С. Алексеева. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: Норма, 2004. – 484 с.

177. *Тимошенко, И.В.* Таможенное право России: учебное пособие для студентов вузов [Текст] / И. В. Тимошенко; под ред. Б. В. Россинского. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2001. – 511 с.

178. *Тихомиров, Ю.А.* Правовые акты: учебно-практическое пособие [Текст] / Ю. А. Тихомиров, И. В. Котелевская. – М.: Юрид. колледж МГУ, 1995. – 158 с.

179. *Тихонов, Ю.А.* Таможенная политика русского государства с середины XVI века до 60-х годов XVII века в кн. Исторические записки [Текст] / Ю.А. Тихонов. – М., 1995. Т. 53. – 680 с.

180. *Толстой, Д.А.* История финансовых учреждений России со времени основания государства до кончины императрицы Екатерины II [Текст] / Соч. гр. Дмитрия Толстого. – Санкт-Петербург : тип. К. Жернакова, 1848. –VIII, –258 с.

181. *Тосунян, Г.А.* Валютное право Российской Федерации: учебное пособие [Текст] / Г.А. Тосунян, А.В. Емелин. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Дело: Акад. нар. хоз-ва при Правительстве Рос. Федерации, 2004. – 366 с.

182. Финансовое право: учебник [Текст] / *А.Р. Батяева, К.С. Бельский, Т.А. Вершило* и др.; отв. ред. С.В. Запольский. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: КОНТРАКТ, Волтерс Клувер, 2011. – 759 с.

183. Финансовое право: учебник [Текст] / отв. ред. Н.И. Химичева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма: Инфра-М, 2012. – 752 с.

184. *Щечоев, В.К.* Теория государства и права: учебник [Текст] / В.К. Щечоев, А.Р. Швандерова. – М.: Прометей, 2017. – 330 с.

185. *Чечулин, Н.Д.* Очерки по истории русских финансов в царствование Екатерины II [Текст] / Н.Д. Чечулин. – СПб.: Сенатск. тип., 1906. – 380 с.

186. *Шеннон, К.Э.* Работы по теории информации и кибернетике [Текст] / К.Э Шеннон – М.: Изд-во иностр. лит., 1963. – 832 с.

187. *Шопенгауэр, А.* Мир как воля и представление [Текст] / А. Шопенгауэр – М.: Наука, 1993. Т. 1, – 542 с.

188. *Ямпольская, Ц.А.* Научные основы государственного управления в СССР [Текст]. АН СССР. Ин-т государства и права. – М.: Наука, 1968. – 439 с.

Статьи из периодических изданий, сборников научных трудов

189. *Александров, Н.Г.* К вопросу о роли договора в правовом регулировании общественных отношений [Текст] / Н.Г. Александров. – Ученые записки: Ученые записки ВИЮН. М.: Юридическое издательство МЮ СССР, 1946. – Вып. VI. – С. 60-83.

190. *Арзамасов, Ю.Г.* Нормотворческая компетенция министерств и ведомств в обеспечении конституционных прав граждан [Текст] / Ю.Г. Арзамасов // Юрист. – 1997. – № 1. – С. 8-12.

191. *Арзуманова, Л.Л.* К вопросу о понятии и принципах валютного регулирования [Текст] / Л.Л. Арзуманова // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2015. – № 3 (7). – С. 126-132.

192. *Арсланбекова, А.З.* Финансово-правовая ответственность как самостоятельный вид юридической ответственности [Текст] / А.З. Арсланбекова, Н.Г. Идрисова // Юридический вестник ДГУ. – 2016. – Т. 17. – № 1. – С. 53-57.

193. *Ашмарина, Е.М.* Значение принципов права для системного урегулирования публичных финансов (финансово-правовые аспекты) [Текст] / Е.М. Ашмарина, В.Н. Савельев // Вопросы экономики и права. – 2019. – № 127. – С. 17-21.

194. *Бакаева, О.Ю.* Правовые аспекты таможенного администрирования: понятие и признаки [Текст] / О.Ю. Бакаева // Государство и право. – 2009. – № 11. – С. 94-98.

195. *Бакаева, О.Ю.* Основные направления применения цифровых методов и технологий в таможенной сфере: правовые вопросы [Текст] / О.Ю. Бакаева, А.В. Устинова // Вопросы экономики и права. – 2019. – № 2 (128). – С. 27-40.

196. *Беликов, Е.Г.* О системе принципов финансового права [Текст] / Е.Г. Беликов // Финансовое право. – 2016. – № 5. – С. 3-8.

197. *Боброва, О.Г.* Администрирование таможенных платежей: международные стандарты взаимодействия налоговых и таможенных органов [Текст] / О.Г. Боброва, Н.В. Еремеева, А.Ю. Кожанков, М.А. Рыльская, С.О. Шохин // Финансы: теория и практика. – 2019. – № 1. – С. 117-118.

198. *Боженок, С.Я.* Оптимизация инструментов финансового контроля: информационные системы [Текст] / С.Я. Боженок // Журнал российского права. – 2016. – № 2 (230). – С. 83-93.

199. *Болтинова, О.В.* Системность в налоговом и бюджетном праве Российской Федерации [Текст] / О.В. Болтинова // Актуальные проблемы российского права. – 2016. – № 7 (68). – С. 57–67.

200. *Брызгалин, А.В.* К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права [Текст] / А.В. Брызгалин, С.А. Кудреватых // Государство и право. 2000. № 6. С. 61-67.

201. *Верстова, М.Е.* Взаимодействие органов внутренних дел и налоговых органов [Текст] / М.Е. Верстова // Вестник Московского университета МВД России. 2008. № 3. С. 18-21.

202. *Глущенко, П.П.* История зарождения и становления таможенных органов в период VII - начала XX века [Текст] / П.П. Глущенко, А.С. Хлуднева // Ученые записки Санкт-Петербургского академического университета. – 2011. – № 4 (34). – С. 64-74.

203. *Голубев, А.В.* Договор как акт бюджетного нормотворчества [Текст] / А.В. Голубев // Финансовое право. – 2017. – № 5. – С. 14-17.

204. *Голубь, А.А.* Правовой статус таможенных органов на современном этапе [Текст] / А.А. Голубь // Таможенное дело. – 2006. – № 4. – С. 56–58.

205. *Грачева, Е.Ю.* Финансовый контроль - подотрасль финансового права [Текст] / Е.Ю. Грачева // Финансовое право. – 2002. – № 2. – С. 57-62.

206. *Гриценко, В.В.* Влияние цифровой экономики на правовое регулирование финансов: частноправовой аспект [Текст] / В.В. Гриценко, В.В. Мазурин // Алтайский юридический вестник. – 2019. – № 2 (26). – С. 130-138.

207. *Данченков, В.И.* Перспективы развития взаимодействия налоговых и таможенных органов в рамках таможенного союза [Текст] / В.И. Данченков, Н.А. Адамов // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. – 2012. – № 4. – С. 346-348.

208. *Демин, А.В.* К вопросу об общих принципах налогообложения [Текст] / А.В. Демин // Журнал российского права. – 2002. – № 4. – С. 54-62.

209. *Дойчева, А.В.* Методологические основы формирования организационных схем налоговой системы региона [Текст] / А.В. Дойчева // Новые технологии. – 2011. – № 1. – С. 62-66.

210. *Ермилов, И.С.* Передовые информационные технологии в таможенном деле [Текст] / И.С. Ермилов, Г.В. Игнатъева // Информационная безопасность регионов. – 2016. – № 1 (22). – С. 31-35.

211. *Ерпылева, Н.Ю.* Механизм валютного регулирования в России: новеллы правовой регламентации [Текст] / Н.Ю. Ерпылева // Законодательство и экономика. – 2006. – № 4. – С. 28-33; – № 5. – С. 29-43; – № 6. – С. 66-74.

212. *Жаборовский, А.С.* Административно-правовой статус таможенного поста [Текст] / А.С. Жаборовский // Вестник Российской таможенной академии. – 2016. – № 2. – С. 146-152.

213. *Запольский, С.В.* Финансовый контроль как предмет правового регулирования [Текст] / С.В. Запольский // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 3. – С. 111-123.

214. *Ильин, А.Ю.* Система налоговых органов Российской Федерации и принципы ее построения [Текст] / А.Ю. Ильин // Финансовое право. – 2013. – № 11. – С. 32-37.

215. *Исаев, А.К.* Оптимизация организационной структуры налоговых органов [Текст] / А.К. Исаев, Р.Р. Погосян, О.К. Карпова // Финансы и кредит. – 2014. – № 10. – С. 57.

216. *Козырин, А.Н.* Понятие, сущность, функции и принципы финансового права [Текст] / А.Н. Козырин // Публично-правовые исследования: электрон. журнал. – 2016. – № 4. – С. 83-106.

217. *Коновалов, А.В.* Действие принципов права и их роль в формировании правопорядка [Текст] / А.В. Коновалов // *Lex Russica*. – 2018. – № 10. – С. 9–18.

218. *Крылов, О.М.* Нормативный правовой договор и судебная практика как источники права, регулирующие денежное обращение в Российской Федерации [Текст] / О.М. Крылов // *Финансовое право*. – 2016. – № 10. – С. 10-13; – № 11. – С. 4-7.

219. *Латыпова, Е.У.* Финансово-правовые и уголовно-правовые способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов [Текст] / Е.У. Латыпова, А.В. Гриненко // *Юридический мир*. – 2014. – № 2. – С. 17-20.

220. *Липин, Е.В.* О системе оперативно-розыскных подразделений таможенных органов РФ, осуществляющих борьбу с контрабандой объектов СИТЕС [Текст] / Е.В. Липин // *Закон и право*. – 2011. – № 7. – С. 74-75.

221. *Максимова, М.А.* К вопросу об особенностях обмена информацией при осуществлении налогового контроля [Текст] / М.А. Максимова // *Финансовое право*. – 2014. – № 10. – С. 39-45.

222. *Малиновская, В.М.* Международно-правовое регулирование применения таможенных процедур в ЕАЭС [Текст] / В.М. Малиновская // *Международное сотрудничество евразийских государств: политика, экономика, право*. – 2015. – № 4 (5). – С. 70-80.

223. *Матвиенко, Г.В.* Таможенное дело как правовая категория [Текст] / Г.В. Матвиенко // *Современное право*. – 2008. – № 11. – С. 78-80.

224. *Матвиенко, Г.В.* Таможенная служба на защите интересов национальной безопасности: проблемы реализации контрольно-надзорных полномочий [Текст] / Г.В. Матвиенко // *Юридическая наука и правоохранительная практика*. – 2011. – № 2 (16). – С. 75-81.

225. *Матвиенко, Г.В.* Таможенная проверка: правовые вопросы регулирования и применения [Текст] / Г.В. Матвиенко // *Государственный аудит. Право. Экономика*. – 2012. – № 3. – С. 97-105.

226. *Морозов, В.А.* Взаимодействие, как философско-экономическая категория (понятие, виды и свойства) [Текст] / В.А. Морозов // *Новое слово в*

науке и практике: гипотезы и апробация результатов исследований. – 2015. – № 20. – С. 81–87.

227. *Морозов, В.А.* Взаимодействие: понятие, виды и свойства [Текст] / В.А. Морозов // Креативная экономика. – 2015. – №9(10). – С. 1309–1318.

228. *Мошкова, Д.М.* К вопросу о субъектах финансового права [Текст] / Д.М. Мошкова // Актуальные проблемы российского права. – 2016.– № 11 (72). – С. 72–79.

229. *Нажесткин, А.С.* Система способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов [Текст] / А.С. Нажесткин // Бизнес в законе. – 2010. – № 1. – С. 67-69.

230. *Пешкова, Х.В.* Правовое регулирование санкций за совершение правонарушений в сфере бюджетного устройства [Текст] / Х.В. Пешкова // Вестник Академии Генеральной прокуратуры Российской Федерации. –2011. – № 5 (25). – С. 18–25.

231. *Подшибякина, А.А.* Понятие принципов финансового права [Текст] / А.А. Подшибякина // Бизнес в законе: экономико-юридический журнал. – 2012. – № 3. – С. 146-148.

232. *Покачалова, Е.В.* «Система финансов» и «финансовая система», «фонды денежных средств» и «финансовые ресурсы»: проблемы их соотношения в современном финансовом праве и экономике [Текст] / Е.В. Покачалова // Ленинградский юридический журнал. – 2013. – № 3 (33). – С. 138–151.

233. *Рыбаков, О.Ю.* Правовая информация как условие реализации современной правовой политики [Текст] / О.Ю. Рыбаков // Журнал российского права. – 2015. – № 4. – С. 105-112.

234. *Савосина, Н.Г.* Формирование системы таможенных органов в дореволюционной России [Текст] / Н.Г. Савосина // Государственная власть и местное самоуправление. – 2011. – № 9. – С. 46-48.

235. *Саттарова, Н.А.* О принципах финансового права [Текст] / Н.А. Саттарова // Вестник Института права Башкирского государственного университета. – 2018. – № 1 (1). – С. 56-67.

236. *Свистунов, А.А.* История обеспечения законности и контроля за сбором налогов в России [Текст] / А.А. Свистунов, С.Л. Грибанов // История государства и права. – 2006. – № 9. – С. 29-31.

237. *Сенцова (Карасева), М.В.* Некоторые актуальные вопросы развития финансового права на современном этапе [Текст] / М.В. Сенцова (Карасева) // Конституционализм и государственное устройство. – 2015. – № 1 (7). – С. 51-58.

238. *Семенов, К.О.* К вопросу об изменениях законодательства о проведении налоговыми и таможенными органами скоординированных контрольных мероприятий [Текст] / К.О. Семенов // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2016. – №1-6. – С. 18-23.

239. *Семенов, К.О.* К вопросу о взаимодействии налоговых и таможенных органов при осуществлении валютного контроля [Текст] / К.О. Семенов // Актуальные вопросы валютного контроля в современных условиях: сб. матер. Межд. науч.-практ. конф. (Саратов, 6 апреля 2017 г.). – Саратов : Саратовский социально-экономический институт (филиал) РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2017. – С.175–181.

240. *Семенов, К.О.* Об основных правовых принципах взаимодействия налоговых и таможенных органов Российской Федерации [Текст] / К.О. Семенов // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2019. – № 2 (127). – С. 233-240.

241. *Семенов, К.О.* Основные направления совместной деятельности налоговых и таможенных органов в условиях цифровой экономики [Текст] / О.Ю. Бакаева, К.О. Семенов // Налоги – журнал. – 2019. – № 4. – С. 3-7.

242. *Соколова, Э. Д.* К вопросу о понятии налоговой системы [Текст] / Э.Д. Соколова // Финансовое право. – 2011. – № 1. – С. 28–31.

243. *Тихомиров, Ю.А.* Договор как регулятор общественных отношений [Текст] / Ю.А. Тихомиров // Правоведение. – 1990. – № 4. – С. 27-35.

244. *Трунина, Е.В.* Актуальные вопросы административно-процессуального статуса таможенных органов [Текст] / Е.В. Трунина // Административное право и процесс. – 2012. – № 6. – С. 41-44.

245. *Турчина, О.В.* Проблемы повышения эффективности налогового контроля России [Текст] / О.В. Турчина // *Налоги (журнал)*. – 2010. – № 4. – С. 3-6.

246. *Фоменко, В.С.* Исторические аспекты правового статуса таможенных органов Российской Федерации [Текст] / В.С. Фоменко // *Академический вестник Ростовского филиала Российской таможенной академии*. – 2015. – № 2 (19). – С. 89-94.

247. *Химичева, Н.И.* Научно обоснованные принципы финансового права как вектор его действия, развития и формирования новой методологии преподавания [Текст] / Н.И. Химичева // *Финансовое право*. – 2009. – № 2. – С. 4-6.

248. *Цареградская, Ю.К.* Финансовое право и цифровая экономика [Текст] / Ю.К. Цареградская // *Глобализация и публичное право: сб. матер. междунар. науч.-практ. конф. (26 октября 2018 г.)*. – М.: РУДН, 2019. – С. 59-63.

249. *Цинделиани, И.А.* Принципы финансового права [Текст] / И.А. Цинделиани // *Финансовое право*. – 2019. – № 4. – С. 3-9.

250. *Халфина, Р.О.* К вопросу о предмете и системе советского финансового права // *Вопросы советского административного и финансового права* [Текст] / отв. ред. В.М. Коток. – М.: Изд-во Академии наук СССР, 1952. – 216 с.

251. *Шатеева, Е.* Надёжный контроль без лишних барьеров [Текст] / Е. Шатеева // *Таможня*. – 2017. – № 22 (429). – С. 20-21.

252. *Шохин, С.О.* Электронная таможня - сегодня и завтра (правовые аспекты) [Текст] / С.О. Шохин // *Таможенное дело*. – 2018. – № 3. – С. 16-19.

253. *Ядрихинский, С.А.* О правозащитной функции налоговых органов [Текст] / С.А. Ядрихинский // *Юридическая наука и практика*. – 2018. – Т. 14. – № 3. – С. 32–39.

*Диссертационные исследования,
авторефераты диссертационных исследований*

254. *Агишева, Е.Н.* Правовые организационные аспекты административной деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е.Н. Агишева. – М., 2003. – 218 с.

255. *Ашмарин, А.И.* Финансово-правовое регулирование контроля за уплатой таможенных платежей в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.И. Ашмарин. – Люберцы, 2010. – 229 с.

256. *Булатов, А.К.* Таможенные органы Российской Федерации: административно-правовой статус: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.К. Булатов. – М., 2007. – 227 с.

257. *Васильева, Н.В.* Роль налоговых органов в формировании доходной части бюджетов (правовые проблемы): дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Н.В. Васильева. – Иркутск, 2003. – 185 с.

258. *Войкин, Д.Н.* Правовое регулирование валютного контроля в области таможенного дела: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Д.Н. Войкин. – Саратов, 2002. – 22 с.

259. *Волков, М.Я.* Таможенная реформа 1753-1757 гг.: автореф. дис... канд. юрид. наук [Текст] / М.Я. Волков. – М., 1961. – 19 с.

260. *Горшенева, Ю.А.* Нормативный договор как источник права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Ю.А. Горшенева. – М., 2005. – 170 с.

261. *Грачева, Е.Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля: дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Е.Ю. Грачева. – М., 2003. – 378 с.

262. *Гречкина, О.В.* Административная юрисдикция таможенных органов Российской Федерации (теоретико-прикладное исследование): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / О.В. Гречкина. – М., 2011. – 38 с.

263. *Демин, А.В.* Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / А.В. Демин. – М., 2014. – 452 с.

264. *Дубинский, А.М.* Налоговые органы как субъекты финансового контроля: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.М. Дубинский. – М., 2012. – 221 с.

265. *Евдокимов, А.Ю.* Имущественные меры бюджетно-правового принуждения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.Ю. Евдокимов – Воронеж, 2012. – 24 с.

266. *Заседателев, Д.В.* Финансово-правовой статус таможенных органов Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Д.В. Заседателев. – М., 2002. – 171 с.

267. *Захаров, А.Л.* Межотраслевые принципы права: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.Л. Захаров. – Самара, 2003. – 357 с.

268. *Иващенко, М.В.* Администрирование в деятельности таможенных органов Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / М.В. Иващенко. – Ростов н/Д, 2011. – 23 с.

269. *Ильин, А.Ю.* Формирование организационно-правового механизма налогового контроля в современных условиях: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.Ю. Ильин. – М., 2007. – 204 с.

270. *Кинсбургская, В.А.* Налоговая ответственность в системе мер государственного принуждения в сфере налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В.А. Кинсбургская. – М., 2010. – 25 с.

271. *Козлов, В.В.* Развитие валютного контроля коммерческих банков за экспортно-импортными операциями: дис. ... канд. экон. наук [Текст] / В.В. Козлов. – Новосибирск, 2003. – 143 с.

272. *Крусс, Е.Е.* Административно-юрисдикционная деятельность таможенных органов в налоговой сфере: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е.Е. Крусс. – Люберцы, 2013. – 25 с.

273. *Кузовков, В.В.* Финансово-процессуальное принуждение : теоретико-правовые аспекты: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В.В. Кузовков. – М., 2007. – 26 с.

274. *Кулакова, Ю.Ю.* Нормативный договор в системе форм российского права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Ю.Ю. Кулакова. – М., 2005. – 28 с.

275. *Курмангалиев, Ж.У.* Правовое регулирование деятельности уполномоченных банков в сфере валютных отношений: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Ж.У. Курмангалиев. – Саратов, 2004. – 199 с.

276. *Литвинова, Ю.М.* Финансовый контроль в области таможенного дела: проблемы правового регулирования и правоприменения: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Ю.М. Литвинова. – Саратов, 2011. – 229 с.

277. *Лопатникова, Е.А.* Реализация принципов налогового права: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е.А. Лопатникова. – М., 2011. – 210 с.

278. *Мясин, А.А.* Нормативный договор как источник права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.А. Мясин. – Саратов, 2003. – 29 с.

279. *Нечитайло, М.А.* Нормативный договор как источник права: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / М.А. Нечитайло. М., 2002. – 188 с.

280. *Панченко, В.Ю.* Правовое взаимодействие как вид социальной коммуникации: теоретико-правовое исследование: дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / В.Ю. Панченко. – М., 2016. – 439 с.

281. *Парфенова, Т.А.* Нормативный договор как источник российского права: история и современность: дис. ... кан. юрид. наук [Текст] / Т.А. Парфенова. – Челябинск, 2005. – 178 с.

282. *Пилипенко, А.А.* Принципы финансового права России и их нормативное закрепление: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.А. Пилипенко. – М., 2013. – 26 с.

283. *Разгильдиева, М.Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / М.Б. Разгильдиева. Саратов, 2011. – 58 с.

284. *Смирнов, Д.А.* Правовые принципы налогообложения имущества в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Д.А. Смирнов. – Саратов, 1998. – 204 с.

285. *Смирнов, Д.А.* Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации: дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Д.А. Смирнов. – Саратов, 2011. – 625 с.

286. *Смирнов, Д.А.* Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст]/ Д.А. Смирнов. – Саратов, 2011. – 58 с.

287. *Старовойтова, Е.Н.* Формирование и деятельность налоговых органов в Петрограде в первые годы НЭП (1921-1923 гг.): дис. ... канд. истор. наук [Текст] / Е.Н. Старовойтова. – СПб., 2004. – 260 с.

288. *Степанова, Д.И.* Развитие валютного регулирования и валютного контроля в банковской системе: дис. ... канд. экон. наук [Текст] / Д.И. Степанова. – М., 2006. – 175 с.

289. *Суслов, Н.А.* Система таможенных органов Российской Федерации (Административно-правовой статус и проблемы его совершенствования): автореф. дис. ...канд. юрид. наук [Текст]/ Н.А. Суслов. – М., 1999. – 176 с.

290. *Цыганков, Р.М.* Организационно-правовые основы деятельности налоговых органов в Российском государстве: историко-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Р.М. Цыганков. – Краснодар, 2008. – 189 с.

291. *Шепенко, Р.А.* Правовое регулирование налоговой системы Китайской Народной Республики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Р.А. Шепенко. – М., 2005. – 52 с.

292. *Шилина, Е.В.* Финансово-правовые аспекты взаимодействия банковской системы и таможенных органов в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е.В. Шилина. – Саратов, 2006. – 26 с.

Источники сети «Интернет»

293. Глава ФТС: в РФ к 2020 году появится 20 центров электронной таможни и декларирования-Экономика и бизнес - ТАСС [Электронный ресурс]. – URL: <https://tass.ru/ekonomika/5720264> (дата обращения: 20.08.2019).

294. Ежегодный сборник «Таможенная служба Российской Федерации в 2018 году» [Электронный ресурс]. – URL: http://www.customs.ru/index.php?option=com_content&id=7995&Itemid=1845 (дата обращения: 11.03.2019).

295. Идея слияния ФТС и ФНС жива – Экономика – Коммерсантъ [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3474237> (дата обращения: 11.03.2019).

296. Информация о результатах взаимодействия подразделений таможенного контроля после выпуска товаров с налоговыми органами и результатах скоординированных контрольных мероприятий [Электронный ресурс]. – URL: <http://customs.ru/activity/results/rezul-taty-vzaimodejstviya-tamozhennyx-i-nalogovyx-organov/2019-god/document/217051> (дата обращения: 25.12.2019).

297. *Козырин А.Н.* Таможенный кодекс 2003 г.: новые контуры таможенного законодательства [Электронный ресурс] – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 27.11.2018).

298. Комплексная программа развития ФТС России на период до 2020 года: утверждена решением Коллегии ФТС России от 25 мая 2017 г. [Электронный ресурс]. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 11.03.2019).

299. Официальные статистические данные ФТС России: Федеральная таможенная служба. Результативны два из трёх скоординированных контрольных мероприятия [Электронный ресурс]. – URL: <http://customs.ru/press/federal/document/19133>; <http://customs.ru/activity/results/rezul-taty-vzaimodejstviya-tamozhennyx-i-nalogovyx-organov> (дата обращения: 10.11.2018).

300. Официальный сайт Государственной налоговой администрации Китая [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.chinatax.gov.cn/eng/home.html> (дата обращения: 11.10.2018).

301. Официальный сайт Налоговой и таможенной администрации Великобритании [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.hmrc.gov.uk> (дата обращения: 11.10.2018).

302. Официальный сайт Национальной гвардии Португалии [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.gnr.pt> (дата обращения: 21.03.2019).

303. Официальный сайт Пограничной и таможенной службы США. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.cbp.gov> (дата обращения: 21.03.2019).

304. Официальный сайт Пограничной службы Канады [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.cbsa-asfc.gc.ca> (дата обращения: 21.03.2019).

305. Официальный сайт Приволжского таможенного управления. Раздел: Саратовская таможня, подраздел: Информация о таможенном органе [Электронный ресурс]. – URL: <http://ptu.customs.ru/folder/126091> (дата обращения: 31.08.2018).

306. Официальный сайт Службы внутренних доходов США [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.irs.gov> (дата обращения: 11.10.2018).

307. Официальный сайт ФНС России. Раздел: Структура налоговых органов [Электронный ресурс]. – URL: https://www.nalog.ru/rn01/about_fts/fts/structure_fts/mri_fns/ (дата обращения: 31.10.2018).

308. Официальный сайт ФТС России. Булавин В. Мы стремимся к скорейшему созданию единого стандарта таможенного и налогового администрирования [Электронный ресурс]. – URL: http://customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=26876:-1-r&catid=40:2011-01-24-15-02-45&Itemid=2094&Itemid=1835 (дата обращения: 10.11.2018).

309. Официальный сайт ФТС России. Информация о результатах взаимодействия подразделений таможенного контроля после выпуска товаров с налоговыми органами и результатах скоординированных контрольных мероприятий за период январь-декабрь 2018 г. [Электронный ресурс]. – URL: http://www.customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=27145:-----2018-&catid=617:2018&Itemid=2747 (дата обращения: 10.04.2019).

310. Официальный сайт ФТС России: Статистические данные о количестве деклараций на товары, поданных в электронной форме, в общем декларационном массиве [Электронный ресурс]. – URL:

http://www.customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=19182&Itemid=2466 (дата обращения: 23.03.2019)

311. Публичная декларация целей и задач Федеральной таможенной службы на 2019 год, утверждена ФТС России [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 11.03.2019).

312. Путин: РФ работает над созданием единой цифровой платформы в рамках ЕАЭС [Электронный ресурс]. – URL: <http://tass.ru/ekonomika/4868155> (дата обращения: 30.01.2018).

313. Расходы на переименование милиции в полицию составили 1,125 млрд. рублей – Российская газета [Электронный ресурс]. – URL: <https://rg.ru/2013/02/11/polizia-anons.html> (дата обращения: 10.04.2019).

314. Соглашение о сотрудничестве налоговых и таможенных органов Сербии [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/customs-tax-cooperation/working-example-5-serbia.pdf?db=web> (дата обращения: 10.04.2019).

315. Технологическая карта межведомственного взаимодействия по государственной функции ФТС России «Осуществление государственной функции по таможенному контролю за соблюдением условий предоставления освобождения по уплате таможенных платежей» [Электронный ресурс]. – URL: http://www.customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=17211&Itemid=2374 (дата обращения: 10.02.2019).

316. WCO releases Guidelines on Customs-Tax Cooperation [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2016/october/wco-releases-guidelines-on-customs-tax-cooperation.aspx> (дата обращения: 10.04.2019).

Справочная литература

317. *Ефремова, Т.Ф.* Новый словарь русского языка. Толково-словообразовательный [Текст] / Т.Ф. Ефремова. – М.: Русский язык, 2000. – Т. 2. – 1084 с.

318. Современный экономический словарь [Текст] / Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. – 2-е изд., испр. – М.: Изд. дом «ИНФРА-М», 1998. – 476 с.

319. Словарь русского языка : 70000 слов [Текст] / С. И. Ожегов; Под ред. Н. Ю. Шведовой; АН СССР, Ин-т рус. яз. – 23-е изд., испр. – М. : Рус. яз., 1991. – 915 с.

320. Прохоров, А.М. Советский энциклопедический словарь [Текст] / под ред. Прохорова А.М. и др. – 2-е изд. – М.: Советская энциклопедия, 1983. – 1600 с.

321. Ушаков, Д.Н. Большой толковый словарь русского языка. Современная редакция [Текст] / Д.Н. Ушаков. – М.: Славянский дом книги, 2017. – 960 с.

322. Фролов, И.Т. Философский словарь. [Текст] / И.Х. Фролов. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1981. – 445 с.

Зарубежные источники

323. *Barrie, Russell.* Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program [Текст]. – 2010. – P. 12.

324. *Bentley, D.* The Rise of «Soft Law» in Tax Administration – Good News for Taxpayers? [Текст] // *Asia-Pacific Tax Bulletin.* – 2008. – Vol. 14. – № 1. – P. 32-39.

325. *Chang-Ryung, HAN,* Exchange of Information - A Customs Perspective [Электронный ресурс]. – URL: <http://ciat.gdf.gov.it/documenti/3.3-3009-Chang-ryung%20Han-Exchange%20of%20Information-WCO.pdf> (дата обращения: 10.04.2019).

326. Guidelines for strengthening cooperation and exchange of information between Customs and Tax authorities at the national level [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/customs-tax-guidelines.pdf?la=en> (дата обращения: 12.02.2019).

327. Illicit Financial Flows via Trade Mis-invoicing. Study Report 2018 by the World Customs Organization (WCO) [Электронный ресурс]. – URL:

http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/media/newsroom/reports/2018/wco-study-report-on-iffs_tm.pdf?la=en (дата обращения: 10.04.2019).

328. *Kahn, C. M., Silva, E. C.D., Ziliak, J. P.* Performance-based wages in tax collection: The Brazilian tax collection reform and its effects [Текст] // *The Economic Journal*. – 2001. – №111(468). – P. 188-205.

329. *Logan, R.K.* What is Information? - Propagating Organization in the Biosphere, the Symbolosphere, the Technosphere and the Econosphere. [Текст] / R. K. Logan. – Toronto, 2014. – DEMO Publishing. – 195 p.

330. *MacKay, D.J.C.* Information Theory, Inference, and Learning Algorithms. [Текст] // Cambridge: Cambridge University Press. – 2003. – 640 p.

331. *Moore, M.* Revenue Reform and Statebuilding in Anglophone Africa, ICTD Working Paper 10, Brighton, 2013. May. [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.ictd.ac/en/publications/research-brief-issue-7-revenue-reform-and-statebuilding-anglophone-africa> (дата обращения: 10.04.2019).

332. Outcomes of the 2018 Council Session. [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2018/june/outcomes-of-the-2018-council-session.aspx> (дата обращения: 10.04.2019).

333. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm> (дата обращения: 10.04.2019).

334. *Stone, J.V.* Information Theory: A Tutorial Introduction. [Текст] / J. V. Stone // London: University of Sheffield, England. – 2014. – 42 p.

335. *Tadashi, Yasui.* Cooperation between Customs and Tax administrations: Lessons learned from Revenue authorities. [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.wcoomd.org/en/topics/research/activities-and-programmes/~//media/03BFA3E4F09E4EB99E4F846938CFF6E3.ashx> (дата обращения: 10.04.2019).

336. Tax Challenges Arising from Digitalisation [Электронный ресурс] // Interim Report. – 2018. – Чп. 7.3.1. – URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264293083-en/index.html?itemId=/content/publication/9789264293083-en&mimeType=text/html> (дата обращения: 21.09.2019).

337. *The International Bank for Reconstruction and Development*. Integration of Revenue Administration: A Comparative Study of International Experience (World Bank Studies) [Текст]. Washington, D.C. – 2010. – P. 29-45.

338. *William, Crandall*. Revenue administration: autonomy in tax administration and the Revenue Authority model [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1012.pdf> (дата обращения: 21.10.2018).

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1.

Проект Соглашения о взаимодействии Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы

Федеральная таможенная служба, действующая на основании Положения о Федеральной таможенной службе, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 16 сентября 2013 г. № 809 «О Федеральной таможенной службе», и Федеральная налоговая служба, действующая на основании Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе», именуемые в дальнейшем Стороны, в целях обеспечения координации и эффективного взаимодействия заключили настоящее Соглашение и договорились о следующем.

Статья 1

Взаимодействие Сторон направлено на эффективное администрирование обязательных платежей, выявление, пресечение и предупреждение нарушений финансовой дисциплины, а также привлечение лиц, допустивших такие нарушения, к установленным видам юридической ответственности, и реализуется в конкретных формах, установленных настоящим Соглашением, на федеральном, региональном (межрегиональном) и территориальном уровнях.

Взаимодействие Сторон основывается на принципах законности совместной деятельности налоговых и таможенных органов, конфиденциальности, безвозмездности, оперативности, взаимности и гласности.

Основой взаимодействия Сторон являются применение современных информационных технологий, обмен данными, сопряжение систем управления рисками, координация действий по категорированию объектов предпринимательской деятельности, внедрение механизмов прослеживаемости товаров и сквозного контроля, а также скоординированные контрольные мероприятия.

Стороны вырабатывают в рамках настоящего Соглашения согласованную позицию при подготовке проектов законодательных, межведомственных правовых актов, касающихся совершенствования организации системы контроля за соблюдением права Евразийского экономического союза, законодательства Российской Федерации о таможенном деле, валютного законодательства Российской Федерации, а также законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, своевременно информируют друг друга об изменениях в указанном законодательстве.

Статья 2

Взаимодействие Сторон осуществляется в следующих формах:

- а) обмен информацией: в плановом порядке – на федеральном уровне; в оперативном порядке – на региональном и территориальном уровнях;
- б) принятие совместных нормативных правовых актов: на федеральном уровне;
- в) реализация механизма осуществления отдельных юридических процедур в процессе осуществления финансового (налогового, валютного, таможенного и др.) контроля: на региональном и территориальном уровнях;
- г) выявление, пресечение и предупреждение нарушений права ЕАЭС, законодательства РФ о таможенном регулировании, налогового, валютного и иного

законодательства посредством осуществления совместных действий: на всех уровнях, в том числе посредством проведения скоординированных контрольных мероприятий;

д) методологическое взаимодействие и обмен опытом (например, разработка методик налогового и таможенного контроля, информирование о новых тенденциях и схемах финансовых правонарушений и преступлений и др.): на федеральном и региональном уровнях;

е) создание совместных межведомственных рабочих групп: на федеральном и региональном уровнях;

ж) проведение совместных мероприятий (семинаров, конференций, консультаций, стажировок и пр.) по повышению профессиональной подготовки своих сотрудников: на федеральном и региональном уровнях)

з) совместное проведение исследований, экспертиз: на всех уровнях;

и) разработка информационных технологий, направленных на интеграцию информационных ресурсов: на федеральном уровне;

к) иные формы взаимодействия, необходимые для выполнения целей и задач совместной финансовой деятельности.

Статья 3

Обмен информацией осуществляется Сторонами в плановом и оперативном порядке в соответствии с главой 49 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза, пунктом 3 статьи 82 части первой Налогового кодекса Российской Федерации, статьей 222 Федерального закона от 03 августа 2018 года № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Плановый обмен информацией осуществляется на федеральном уровне ежедневно через определяемые Сторонами подведомственные органы в электронном виде по каналам связи либо посредством предоставления взаимного доступа к базам данным Сторон. Содержание и состав предоставляемых сведений определяются статьей 4 настоящего Соглашения.

Оперативный обмен информацией осуществляется на федеральном, региональном и территориальном уровнях взаимодействия по запросам Сторон либо в инициативном порядке. Содержание и состав предоставляемых сведений в инициативном порядке и по запросам определяются соответственно статьями 5, 6 настоящего Соглашения.

Взимание платы Сторонами за осуществление информационного обмена не допускается.

В процессе передачи и приема информации Стороны обеспечивают в рамках предоставленных полномочий меры по ее защите. Информация, полученная налоговыми и таможенными органами, может быть использована исключительно в установленных настоящим Соглашением целях, не может быть передана третьим лицам без согласования с источником информации, за исключением случаев, определяемых законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Статья 4

Федеральная налоговая служба в плановом порядке предоставляет в Федеральную таможенную службу следующую информацию по согласованным позициям:

1) сведения о налогоплательщиках:

- сведения из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ), Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП), из базы данных Единого государственного реестра налогоплательщиков;

- сведения о применении налогоплательщиками специальных налоговых режимов и осуществлении реализации товаров без уплаты налога на добавленную стоимость;

- сведения о налогоплательщиках с высоким и низким уровнем налогового риска, осуществляющих внешнеэкономические операции;

2) сведения о результатах налогового и валютного контроля:

- перечень организаций-налогоплательщиков, не представляющих в течение двух и более отчетных периодов налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность;

- информация о банковских счетах участников ВЭД, имеющих задолженность по уплате таможенных и иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы;

- сведения по делам об административных правонарушениях, возбужденных налоговыми органами по фактам нарушения актов валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования;

- информация о суммах косвенных налогов, уплаченных в бюджеты государств - членов Евразийского экономического союза, налоговых льготах (об освобождении от налогообложения) в форме реестров заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов;

- сведения о проводимых налоговых проверках;

- сведения об организациях-налогоплательщиках, имеющих налоговую задолженность, за исключением отсроченной;

3) информационно-справочные сведения:

- нормативно-справочная информация, используемая при ведении баз данных ФНС России.

Федеральная таможенная служба в плановом порядке предоставляет в Федеральную налоговую службу следующую информацию по согласованным позициям:

1) сведения о перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС:

- данные о дате ввоза и количестве фактически ввезенных товаров на таможенную территорию Союза;

- данные о дате вывоза, количестве и стоимости фактически вывезенных в соответствии с таможенной процедурой экспорта товаров за пределы таможенной территории ЕАЭС

- информация из базы данных электронных копий деклараций на товары ЕАИС таможенных органов;

- информация из базы данных по таможенному транзиту ЕАИС таможенных органов;

- сведения из статистических форм учета перемещения товаров

- данные о поступлении денежных средств на счета участников ВЭД от экспорта товаров в счет исполнения обязательств по внешнеторговым договорам;

- данные таможенных приходных ордеров и о поставленных на учет в уполномоченных банках договорах участников ВЭД;

- сведения, представляемые таможенному органу при прибытии (убытии) товаров в соответствии со статьей 89 ТК ЕАЭС;

- сведения о международных почтовых отправлениях товаров, содержащихся в таможенной декларации CN23

2) сведения о результатах мероприятий валютного и таможенного контроля, проведенных таможенными органами:

- данные о задолженностях по обязательным платежам должников, числящихся в соответствующем таможенном органе;

- сведения по делам об административных правонарушениях, возбужденных таможенными органами по фактам нарушения актов валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования;

- сведения о завышенной цене товаров, не облагаемых таможенными пошлинами;

- сведения о юридических лицах (резидентах), осуществляющих сомнительные финансовые операции;

- сведения о лицах, в отношении которых таможенными органами не могут быть проведены таможенные проверки;

- сведения о таможенных декларациях по товарам, помещенным под таможенную процедуру свободного склада, оформляемых импортерами товаров в государствах - членах ЕАЭС;

- сведения о проводимых таможенных проверках;

- сведения о фактах уплаты таможенными представителями таможенных и иных платежей за декларантов;

- сведения о примененных мерах по минимизации рисков по декларациям на товары;

- 3) информационно-справочные сведения:

- бюллетени «Таможенная статистика внешней торговли Российской Федерации»;

- нормативно-справочная информация ЕАИС таможенных органов.

Статья 5

Налоговые и таможенные органы при установлении (выявлении) указанных в настоящей статье сведений в обязательном оперативном порядке информируют о них друг друга в срок, не позднее семи дней с момента установления (выявления) соответствующих сведений в электронном виде с использованием электронных каналов связи с использованием электронной подписи.

В случае отсутствия технической возможности допускается возможность направления соответствующих сведений на бумажном носителе.

Сведения, предоставляемые налоговыми органами в обязательном оперативном порядке таможенным органам:

- 1) информация о выявленных налоговым органом признаков нарушений таможенного и валютного законодательства, относящихся к компетенции таможенных органов:

- данные о появлении (использовании, реализации, хранении) на территории Российской Федерации товаров, не прошедших таможенного оформления, включая подакцизные товары, подлежащие маркировке и реализуемые без акцизных марок;

- сведения о нарушениях законодательства РФ в отношении товаров и транспортных средств, выпущенных для свободного обращения (условно выпущенных) на таможенной территории Евразийского экономического союза;

- данные о несоответствии наименования, количества и (или) стоимости, по которой оприходован товар импортером в бухгалтерском учете, данным о наименовании, количестве, цене товара и (или) валюте и общей сумме по счету, заявленной в декларации на товары;

- сведения о выявленных нарушениях законодательства РФ о налогах и сборах по фактам уплаты таможенными представителями таможенных и иных платежей за декларантов;

- сведения о нарушении участниками внешнеэкономической деятельности актов валютного законодательства РФ, актов органов валютного регулирования, относящихся к компетенции таможенного органа;

- сведения о нарушении законодательства РФ о государственном регулировании внешнеторговой деятельности в части регулирования внешнеторговых (бартерных) сделок, контроль за соблюдением которых возложен на таможенные органы РФ.

2) информация о результатах проведенных контрольных мероприятий налоговыми органами по информации таможенных органов:

- информация о результатах скоординированных и иных контрольных мероприятий, проведенных налоговыми органами, по сведениям, переданным таможенными органами, в том числе в обязательном оперативном порядке;

- информация о вступивших в законную силу судебных решениях по искам налоговых органов о признании недействительной государственной регистрации и ликвидации организаций-налогоплательщиков по фактам, выявленным таможенными органами.

Сведения, предоставляемые таможенными органами в обязательном оперативном порядке налоговым органам:

- данные о возврате плательщикам денежных средств;

- сведения о нарушении актов валютного законодательства РФ, актов органов валютного регулирования, относящихся к компетенции налогового органа

- информация о результатах скоординированных и иных контрольных мероприятий, проведенных таможенными органами, по сведениям, переданным налоговыми органами, в том числе в обязательном оперативном порядке;

сведения о юридических лицах, имеющих признаки недействующих юридических лиц, установленные таможенными органами.

Статья 6

Налоговые и таможенные органы имеют право на взаимное оперативное получение любой информации, необходимой для использования в служебной деятельности, в соответствии с запросами, оформленными в установленном порядке.

Запрос о предоставлении информации оформляется на официальном бланке соответствующего органа и направляется в электронном виде с использованием электронных каналов связи с использованием электронной подписи руководителя (заместителя руководителя) органа либо иного уполномоченного руководителем лица.

В случае отсутствия технической возможности допускается возможность направления соответствующих сведений на бумажном носителе.

В запросе в обязательном порядке указываются: 1) конкретные обстоятельства, послужившие основанием для направления запроса; 2) сведения, истребуемые органом; 3) срок исполнения запроса; 4) сведения о лице, в отношении которого запрашивается информация (в случае наличия).

Запрос должен быть исполнен в течение пятнадцати дней с момента его поступления в орган, за исключением запросов по делам об административных правонарушениях и уголовным делам, которые подлежат исполнению в порядке и сроки, установленные Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях и Уголовно-процессуальным кодексом Российской Федерации.

При наличии соответствующих обстоятельств, препятствующих исполнению запроса в установленный срок, стороне, запросившей информацию, направляется мотивированный ответ о продлении срока исполнения запроса, при этом продление срока исполнения запроса не допускается более чем на тридцать дней либо указывается на невозможность исполнения запроса по объективным причинам.

Статья 7

Проведение скоординированных контрольных мероприятий является приоритетной правовой формой взаимодействия налоговых и таможенных органов, представляющей собой согласованные действия указанных органов по осуществлению налогового и (или) таможенного контроля в формах соответственно налоговой и (или) таможенной проверки в отношении одного или нескольких лиц по представленной друг другу информации о возможных либо выявленных нарушениях права ЕАЭС, законодательства РФ о налогах и сборах и таможенном регулировании.

Основными формами скоординированных контрольных мероприятий являются: 1) проведение совместной проверки; 2) проведение одним органом проверки по информации другого органа.

Порядок проведения проверок устанавливается Таможенным кодексом Евразийского экономического союза, Налоговым кодексом Российской Федерации, Федеральным законом от 03 августа 2018 года № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

При проведении совместных проверок обеспечивается координация и обмен информацией между налоговыми и таможенными органами, непосредственно осуществляющими проверочные мероприятия, в том числе посредством создания совместных межведомственных рабочих групп.

В случае проведения скоординированных контрольных мероприятий их участники предоставляют истребуемую информацию либо информируют друг друга о фактах выявленных правонарушений, относящихся к компетенции другого органа, в срок, не позднее семи дней с момента поступления запроса (выявления правонарушения) в электронном виде с использованием электронных каналов связи с использованием электронной подписи. В случае отсутствия технической возможности допускается возможность направления соответствующих сведений на бумажном носителе.

Иные вопросы планирования, координации и организации скоординированных контрольных мероприятий при необходимости определяются совместным правовым актом Сторон.

Статья 8

В случае нарушения сроков обмена информацией, разглашения полученных сведений либо их передачи третьим лицам без согласия источника информации, а также ненадлежащего исполнения иным образом обязанностей, установленных настоящим Соглашением, должностные лица налоговых и таможенных органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статья 9

Соглашение заключается на неопределенный срок, но может быть расторгнуто по письменному уведомлению одной из Сторон. Стороны до расторжения Соглашения должны выполнить принятые в соответствии с Соглашением обязательства.

Настоящее Соглашение по взаимному согласию Сторон может быть изменено или дополнено. Все изменения и дополнения к настоящему Соглашению являются неотъемлемой частью Соглашения и вступают в силу только после подписания их обеими Сторонами. Настоящее Соглашение составлено в двух экземплярах, имеющих одинаковую юридическую силу.

После вступления в силу настоящего Соглашения утрачивает силу Соглашение о сотрудничестве Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы от 21 января 2010 года.

**Приложение 2.
Перечень сведений, предоставляемых налоговыми
и таможенными органами в Российской Федерации**

Таблица 1.

Сведения, предоставляемые ФТС России в плановом порядке ФНС России

Сведения о перемещении товаров через таможенную границу	Сведения о результатах мероприятий валютного таможенного контроля, проведенных таможенными органами	Информационно-справочные сведения
Данные о дате ввоза и количестве фактически ввезенных товаров на таможенную территорию Союза	Данные о задолженностях по обязательным платежам должников, числящихся в соответствующем таможенном органе	Бюллетени «Таможенная статистика внешней торговли Российской Федерации»
Данные о дате вывоза, количестве и стоимости фактически вывезенных в соответствии с таможенной процедурой экспорта товаров за пределы таможенной территории ЕАЭС	Сведения по делам об административных правонарушениях, возбужденных таможенными органами по фактам нарушения актов валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования	Нормативно-справочная информация ЕАИС таможенных органов
Информация из базы данных электронных копий деклараций на товары ЕАИС таможенных органов	Сведения о завышенной цене товаров, не облагаемых таможенными пошлинами	
Информация из базы данных по таможенному транзиту ЕАИС таможенных органов	Сведения о юридических лицах (резидентах), осуществляющих сомнительные финансовые операции	
Сведения из статистических форм	Сведения о лицах, в отношении которых	

учета перемещения товаров	таможенными органами не могут быть проведены таможенные проверки	
Данные о поступлении денежных средств на счета участников ВЭД от экспорта товаров в счет исполнения обязательств по внешнеторговым договорам	Сведения о таможенных декларациях по товарам, помещенным под таможенную процедуру свободного склада, оформляемых импортерами товаров в государствах - членах ЕАЭС	
Данные таможенных приходных ордеров и паспортов сделок	Сведения о проводимых таможенных проверках	
Сведения, представляемые таможенному органу при прибытии (убытии) товаров	Сведения о фактах уплаты таможенными представителями таможенных и иных платежей за декларантов	
Сведения о международных почтовых отправлениях товаров, содержащихся в таможенной декларации CN23	Сведения о примененных мерах по минимизации рисков по декларациям на товары	

Таблица 2.

Сведения, предоставляемые ФНС России в плановом порядке ФТС России

Сведения о налогоплательщиках	Сведения о результатах налогового и валютного контроля	Информационно-справочные сведения
Сведения из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ), Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП), из базы данных Единого	Перечень организаций-налогоплательщиков, не представляющих в течение двух и более отчетных периодов налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность	Нормативно-справочная информация, используемая при ведении баз данных ФНС России

государственного реестра налогоплательщиков		
Сведения о применении налогоплательщиками специальных налоговых режимов и осуществлении реализации товаров без уплаты налога на добавленную стоимость	Информация о банковских счетах участников ВЭД, имеющих задолженность по уплате таможенных и иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы	
Сведения о налогоплательщиках с высоким и низким уровнем налогового риска, осуществляющих внешнеэкономические операции	Сведения по делам об административных правонарушениях, возбужденных налоговыми органами по фактам нарушения актов валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования	
	Информация о суммах косвенных налогов, уплаченных в бюджеты государств - членов Союза, налоговых льготах (об освобождении от налогообложения) в форме реестров заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов	
	Сведения о проводимых налоговых проверках	
	Сведения об организациях-налогоплательщиках, имеющих налоговую задолженность, за исключением отсроченной	

Таблица 3.

Сведения, предоставляемые налоговыми органами в обязательном оперативном порядке таможенным органам

Сведения о выявленных налоговым органом признаков нарушений таможенного и валютного законодательства, относящихся к компетенции таможенных органов	Сведения о результатах проведенных контрольных мероприятий налоговыми органами по информации таможенных органов
Данные о появлении (использовании, реализации, хранении) на территории Российской Федерации товаров, не прошедших таможенного оформления, включая подакцизные товары, подлежащие маркировке и реализуемые без акцизных марок	Информация о результатах контрольных мероприятий, проведенных налоговыми органами по сведениям, переданным таможенными органами
Сведения о нарушениях законодательства РФ в отношении товаров и транспортных средств, выпущенных для свободного обращения (условно выпущенных) на таможенной территории Евразийского экономического союза	Информация о вступивших в законную силу судебных решениях по искам налоговых органов о признании недействительной государственной регистрации и ликвидации организаций-налогоплательщиков по фактам, выявленным таможенными органами
Данные о несоответствии наименования, количества и (или) стоимости, по которой оприходован товар импортером в бухгалтерском учете, данным о наименовании, количестве, цене товара и (или) валюте и общей сумме по счету, заявленной в декларации на товары	
Сведения о выявленных нарушениях законодательства РФ о налогах и сборах по фактам уплаты таможенными представителями таможенных и иных платежей за декларантов	
Сведения о нарушении участниками внешнеэкономической деятельности актов валютного законодательства РФ, актов органов валютного регулирования	
Сведения о нарушении законодательства РФ о государственном регулировании	

внешнеторговой деятельности в части регулирования внешнеторговых (бартерных) сделок, контроль за соблюдением которых возложен на таможенные органы РФ	
---	--

Таблица 4.

**Сведения, предоставляемые таможенными органами
по запросу налоговых органов**

Сведения, предоставляемые таможенными органами, в регионе деятельности которых расположены места убытия либо прибытия товаров с территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией	Сведения, предоставляемые таможенными органами, в которых производилось декларирование товаров	Сведения, предоставляемые таможенными органами всех уровней
Сведения о дате вывоза, количестве и стоимости (при наличии) фактически вывезенных в соответствии с таможенной процедурой экспорта товаров из Российской Федерации за пределы таможенной территории Союза, поступившие от таможенных органов государств - членов Союза	Сведения о дате вывоза, количестве и стоимости (при наличии) фактически вывезенных в соответствии с таможенной процедурой экспорта товаров из Российской Федерации за пределы таможенной территории Союза через российский участок таможенной границы Таможенного союза, а также поступившие от таможенных органов государств - членов Союза	Сведения по возбужденным таможенными органами делами об административных правонарушениях по выявленным нарушениям актов валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования
Сведения о дате ввоза и количестве фактически ввезенных товаров на таможенную территорию Союза	Сведения из базы данных по таможенному транзиту ЕАИС таможенных органов	
Сведения, представляемые таможенному органу при прибытии (убытии) товаров	Сведения, представляемые таможенному органу при прибытии (убытии)	

	товаров	
	Сведения из статистических форм учета перемещения товаров, таможенных приходных ордеров, паспортов сделок	
	Данные о поступлении денежных средств на счета участников ВЭД от экспорта товаров в счет исполнения обязательств по внешнеторговым договорам	
	Сведения о результатах проверок правильности заявленной таможенной стоимости товаров по конкретным участникам ВЭД (в случае необходимости проведения мероприятий налогового контроля)	
	Сведения о факте декларирования товаров с приложением копий деклараций на товары и иных документов, представленных при декларировании товаров, для документального подтверждения фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе налоговых проверок и проверок соблюдения валютного законодательства (в случае необходимости проведения мероприятий налогового контроля)	
	Сведения о наличии излишне уплаченных	

	таможенных платежей, неизрасходованных авансовых платежей на дату поступления запроса, о суммах возвратов участниками ВЭД уплаченных ранее таможенных платежей, в том числе НДС и акцизов (в случае необходимости проведения мероприятий налогового контроля)	
	Копии определений арбитражного суда о принятии искового заявления и возбуждении производства по делу, а также информацию о принятом решении арбитражного суда первой инстанции по разрешенному спору об оспаривании решения таможенного органа о произведенной корректировке таможенной стоимости (в сторону увеличения и в случае необходимости проведения мероприятий налогового контроля)	

Таблица 5.

Различия планового и оперативного обмена информацией

Признак	Плановый обмен информацией	Оперативный обмен информацией
Регулярность предоставления информации	Постоянно	Периодически
Уровень взаимодействия	Только на федеральном уровне	На всех уровнях взаимодействия
Основание предоставления информации	Не зависит от наступления юридических фактов	Обусловлен наступлением юридических фактов
Срок предоставления	Устанавливается	Устанавливается в

информации	протоколом информационного взаимодействия	запросе / для инициативного обмена срок не установлен
------------	---	---