

На правах рукописи

ТОПОРОВ Андрей Викторович

**НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ КАК СУБЪЕКТЫ
НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ**

12.00.14 — административное право; финансовое право;
информационное право

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Саратов — 2012

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

Научный руководитель — кандидат юридических наук, доцент
ПОПОВ Василий Валерьевич

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор,
заведующий кафедрой финансового
права ФГБОУ ВПО
«Российская академия правосудия»
ЗАПОЛЬСКИЙ Сергей Васильевич

кандидат юридических наук, доцент,
заведующая кафедрой
государственно-правовых дисциплин
НОУ ВПО «Волгоградский институт
экономики, социологии и права»
МИРОНОВА Светлана Михайловна

Ведущая организация — **ФГБОУ ВПО «Саратовский
государственный университет
имени Н.Г. Чернышевского»
(юридический факультет)**

Защита состоится 16 апреля 2012 года в 14.00 на заседании диссертационного совета Д-212.239.02 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, ауд. 102.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: г. Саратов, ул. Чернышевского, 104.

Автореферат разослан «___» марта 2012 года.

И.о. ученого секретаря
диссертационного совета
доктор юридических наук, доцент



В.С. Хижняк

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Практически любое государство независимо от формы устройства свое функционирование связывает с решением публично значимых задач, что невозможно без соответствующего финансирования за счет различных поступлений в бюджет, в том числе налогов и сборов. Данные платежи, уплачиваемые населением и хозяйствующими субъектами, являются значимым доходным источником, в связи с чем находятся под особым государственным контролем, осуществляемым специальными органами государственной власти, которые также обеспечивают наиболее полную и своевременную уплату таких денежных платежей. Поэтому деятельность таких органов и вопросы ее правовой регламентации имеют не только важное практическое, но и научное значение.

В Российской Федерации в качестве фискальных органов, в том числе, выступают налоговые органы во главе с Федеральной налоговой службой.

В своем историческом развитии налоговые органы претерпели значительные изменения. Менялись цели, стоящие перед ними, и выполняемые задачи, организационная структура, правовая база, регламентирующая их участие в сфере налогообложения. Но суть остается одной — без формирования подобных фискальных органов не обходится ни одно государство. Их роль в деятельности государства в сфере налогообложения не вызывают никаких сомнений. Этим объясняется выбранная тематика диссертационного исследования.

Согласно ст. 2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс РФ или НК РФ) законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и при-

влечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Помимо НК РФ деятельность налоговых органов подпадает под действие иных нормативных актов, как национальных, так и международных, в том числе налоговых соглашений об оказании взаимопомощи, недопущении двойного налогообложения, Кодекса РФ об административных правонарушениях, Уголовного кодекса РФ и др.

Между тем остается множество проблемных вопросов, связанных с правовым регулированием деятельности налоговых органов, их правами и обязанностями, что, прежде всего, обуславливается противоречивостью и пробельностью российского законодательства, отсутствием единообразия судебной практики, несоответствием национальных нормативных положений международным нормам. Разрешению отдельных вопросов в области правового регулирования деятельности налоговых органов и посвящена настоящая диссертационная работа. Тем более в мире, да и в России имеется положительный опыт урегулирования отношений с участием налоговых (фискальных) органов в процессе их исторического развития. И проведение сравнительно-правового анализа, подкрепление его итогов позитивным зарубежным и российским опытом, в сочетании с научно обоснованными выкладками может дать хорошие результаты.

Исходя из изложенного, выбранная проблематика является актуальной, имеющей не только практическое, но и теоретическое значение.

Диссертационная работа по теме «Налоговые органы как субъекты налоговых правоотношений» представляется как одно из первых научных исследований, посвященных рассмотрению правосубъектности налоговых органов в комплексе, исходя из правовой направленности исследования.

Отдельные вопросы правового регулирования отношений с участием налоговых органов, рассматривались в трудах: М.Е. Верстовой, В.А. Кузнеценковой, И.И. Кучерова, Ю.Е. Курилюк, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, И.Д. Черника и некоторых других. Тем не менее, всестороннего исследования роли налоговых органов в налоговой деятельности государства, проблематики их налогово-правового статуса, включая компетенцию по осуществлению налогового контроля, обеспечению собираемости налоговых платежей и применению ответственности к налоговым органам за совершение правонарушений в сфере налогообложения, до настоящего времени не проводилось.

Необходимо подчеркнуть, что до определенного периода отношения в области налогообложения строились сугубо на приоритете интересов государства перед личными интересами налогоплательщиков. В этой связи нормативная база и развивалась в указанном направлении. Но в последнее время все большее внимание стало уделяться необходимости сочетания таких интересов. Поэтому, как справедливо отмечает О.Ю. Рыбаков на первое место выходит проблема соблюдения баланса частных и публичных интересов¹.

Таким образом, исследование налогово-правового статуса налоговых органов приобретает особый правовой смысл и еще раз подчеркивает необходимость изучения и анализа правовой проблематики их роли в отношениях в области налогообложения.

Степень научной разработанности темы. Вопросы правосубъектности в современной науке рассматриваются как на общетеоретическом уровне, так и в рамках финансового и налогового права. В науке финансового права правосубъектность участников финансовых отношений, включая налоговые, исследовалась отдельными учеными в ряде диссертационных работ на соискание ученых степеней кандидата и доктора юридических наук. В том числе, данные исследования касались научного изучения отдельных аспектов деятельности налоговых органов. Например, Г.В. Петрова занималась теоретическими и практическими аспектами правового регулирования налоговых отношений в целом. Изучение вопросов правового регулирования налоговых проверок провел В.В. Уткин. Сравнительно-правовому анализу налоговых процедур уделяла внимание С.В. Берестова. В.А. Кузнеченкова исследовала современную концепцию правового регулирования налогового процесса. Меры налогово-процессуального принуждения изучал А.Ю. Кикин.

Отдельные вопросы деятельности налоговых органов также нашли отражение и в научных работах: А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, В.В. Гриценко, В.А. Гуреева, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, О.А. Ногиной, Е.В. Покачаловой, В.В. Попова, Е.А. Ровинского, Д.А. Смирнова, С.Д. Цыпкина, Д.Г. Черника, Н.И. Химичевой и др.

¹ См.: Рыбаков О.Ю. Российская правовая политика в сфере защиты прав и свобод личности. СПб., 2004. С. 342.

Тем не менее, комплексных, системных исследований, посвященных непосредственно изучению теории и практики правосубъектности налоговых органов в налоговых отношениях в целом, до настоящего времени проведено не было.

Объектом диссертационного исследования выступают отношения с участием налоговых органов, связанные с реализацией ими полномочий по осуществлению налогового контроля, обеспечению налоговых поступлений в бюджетную систему страны и с применением к ним ответственности за правонарушения в области налогообложения.

Предмет диссертационного исследования составляют нормы финансового и других отраслей права в качестве правовой базы, регламентирующей их налогово-правовой статус; проблематика правового регулирования деятельности указанных органов в области налогообложения с учетом современной законодательной основы и практики правоприменения; научные разработки в данной сфере, в частности, определяющие роль налоговых органов в налоговой деятельности государства.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является комплексное исследование налогово-правового статуса налоговых органов, а также разработка предложений и рекомендаций по разрешению проблемных вопросов, стоящих перед законодателем в исследуемой сфере отношений.

Исходя из намеченной цели, поставлены следующие **основные задачи исследования**:

разработать и обосновать понятие налоговой деятельности государства с выделением ее сущностных признаков;

выяснить роль налоговых органов в налоговой деятельности государства, исследовать историю их становления и развития;

уяснить налогово-правовой статус налоговых органов;

дать анализ и обобщение соответствующего законодательства, регламентирующего участие налоговых органов в отношениях в сфере налогообложения, уяснить значение международных договоров и соглашений, решений Конституционного Суда РФ, подзаконных актов Правительства РФ, Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы, судебной практики в отношении деятельности налоговых органов;

выявить особенности осуществления налоговыми органами мероприятий налогового контроля;

раскрыть содержание прав и обязанностей налоговых органов по применению способов обеспечения уплаты налогов и сборов;

рассмотреть проблемные вопросы применения мер ответственности к должностным лицам налоговых органов за правонарушения в сфере налогообложения.

Методологическую основу диссертации составил комплекс общенаучных (функциональный, историко-правовой, анализ и синтез, диалектический, сравнительно-правовой и т.д.) и частнонаучных (социологический, статистический, правового моделирования и др.) методов, направленных на достижение обозначенной цели исследования и решение поставленных задач.

Так, историко-правовой метод использовался при изучении вопросов становления и развития налоговых органов. Сравнительно-правовой метод применялся при сопоставлении различных аспектов построения и функционирования налоговых органов в Российской Федерации и зарубежных странах с точки зрения права. Статистический метод нашел применение при сборе статистических данных по теме работы. Формально-юридический метод был использован при анализе действующего законодательства в рамках представленной диссертации и т.д.

Использование указанных методов позволило наиболее полно исследовать налоговые органы в качестве субъектов налоговых правоотношений.

Теоретическая основа диссертационного исследования. Комплексный характер исследования определил направленность теоретической основы. Общие вопросы правового регулирования деятельности налоговых органов рассматриваются, в том числе в учебной литературе по финансовому и налоговому праву, поэтому особое внимание в ходе работы над диссертационным исследованием уделялось трудам ученых-финансистов: В.В. Бесчеревных, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, В.В. Гриценко, В.А. Гуреева, А.С. Емельянова, С.В. Запольского, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, Ю.А. Крохиной, В.А. Кузнеченковой, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, С.М. Мироновой, О.А. Ногиной, Г.В. Петровой, Е.В. Покачаловой, В.В. Попова,

Е.А. Ровинского, Д.А. Смирнова, Э.Д. Соколовой, С.Д. Цыпкина, Д.Г. Черника, Н.И. Химичевой и др.

Теоретической базой для диссертационной работы послужили научные труды в области финансового права России дореволюционного периода и первой половины XX века, в том числе: Г.И. Болдырева, И.Х. Озерова, Н.И. Тургенева и др.

Также в ходе исследования использовались научные изыскания, проведенные в рамках общей теории и истории права такими учеными, как: Н.Г. Александров, С.С. Алексеев, С.Н. Братусь, Н.М. Коркунов, В.Л. Кулапов, А.В. Малько, М.Н. Марченко, Н.И. Матузов, О.Ю. Рыбаков, И.Н. Сенякин, Ю.А. Тихомиров, Е.А. Флейшиц и др. А также учеными в области административно-правовой науки: Д.Н. Бахрах, Н.М. Конин, В.М. Манохин, Д.В. Овсянко, М.П. Петров, Ю.Н. Старилов, М.С. Студеникина и др.

Диссертант опирался на труды иностранных авторов: В. Петти, Б.М. Сабанти, А. Смита и др.

Нормативно-правовую и эмпирическую основу диссертации составили: Конституция РФ; международные правовые договоры и соглашения; соответствующее федеральное законодательство; решения Конституционного Суда РФ, правовые документы Высшего Арбитражного Суда РФ, Верховного Суда РФ; подзаконные акты; судебная практика; статистические данные.

Научная новизна диссертации состоит в том, что путем анализа и обобщения международных договоров и соглашений, соответствующего российского законодательства и правоприменительной практики выявлены существенные особенности правового регулирования отношений в сфере налогообложения с участием налоговых органов, определяющие их роль, специфику налогово-правового статуса. Сформулированы новые выводы относительно их прав и обязанностей в области налогового контроля, обеспечения поступлений налогов и сборов в бюджетную систему страны, привлечения должностных лиц налоговых органов к ответственности за правонарушения в сфере налогообложения. Указанные выводы и сделанные предложения и рекомендации могут послужить теоретической основой для устранения пробелов и коллизий законодательства и упорядочения судебной практики.

В процессе работы над диссертацией дано авторское определение понятия «налоговая деятельность государства»; определена роль налоговых органов в налоговой деятельности государства; выделены этапы становления и развития российских налоговых органов; проанализирована структура построения налоговых органов в Российской Федерации; определен налогово-правовой статус налоговых органов; дан анализ правовой базы, регламентирующей деятельность налоговых органов; исследованы особенности и проблематика осуществления налоговыми органами налогового контроля, реализации полномочий по обеспечению поступлений налогов и сборов в бюджетную систему страны, привлечения налоговых органов к ответственности за правонарушения в сфере налогообложения; сделаны предложения и даны рекомендации по устранению пробелов правового регулирования в названных сферах.

В диссертации сформулированы и обоснованы и другие теоретические положения, содержащие элементы новизны, практические выводы и предложения по совершенствованию законотворческой и правоприменительной деятельности, основные из которых и выносятся на защиту.

Диссертационная работа является одной из первых обобщенных и системных работ, посвященных разработке концептуальных теоретических основ правосубъектности налоговых органов.

В результате научного исследования решена научная проблема, состоящая в комплексном определении налогово-правового статуса налоговых органов, на основании чего в целях совершенствования правового регулирования отношений в сфере налогообложения с участием указанных органов диссертантом сделаны соответствующие предложения и рекомендации.

На защиту выносятся следующие новые или содержащие элементы новизны положения:

1. Понятие налоговой деятельности государства можно рассматривать как осуществление им фискальной, контрольной, распределительной, регулирующей и социальной функций в рамках установления, введения и взимания налогов и сборов, с целью формирования налоговых доходов бюджетов различных территориальных образований посредством изъятия у организаций и физических лиц налоговых платежей, контроля за их финансово-хозяйственной деятельностью для недопущения уклонения от

уплаты налогов или их неполной уплаты и привлечения к ответственности правонарушителей в сфере налогообложения, на основе принципов организации налоговой деятельности, применения закона при ее осуществлении, сочетания публичных интересов государства с интересами налогоплательщиков и плательщиков сборов, соотношения компетенции территориальных образований в области налогообложения.

2. Предложена авторская классификация принципов, на основании которых осуществляется налоговая деятельность государства. Указанная классификация построена в зависимости от следующих критериев: организации налоговой деятельности; применения закона при ее осуществлении; сочетания публичных интересов государства с интересами налогоплательщиков и плательщиков сборов; соотношения компетенции территориальных образований в области налогообложения.

3. Выявлено, что структура построения налоговых органов в Российской Федерации основана на комплексном сочетании трех вариантов формирования фискальных органов: в зависимости от установленных видов налогов и сборов, выполняемых функций, категорий налогоплательщиков и плательщиков сборов.

4. Обосновано, что роль налоговых органов при осуществлении государством налоговой деятельности, прежде всего, состоит в обеспечении поступления налогов и сборов в бюджетную систему государства.

5. Выделены этапы становления налоговых органов в зависимости от степени организации их деятельности со стороны государства:

первый этап (со времен Древней Руси – конец XV века);

второй этап (конец XV века – начало XVIII века);

третий этап (XVIII век);

четвертый этап (начало XIX века – начало XX века);

пятый этап (XX век – начало XXI века).

6. Налогово-правовой статус налоговых органов следует рассматривать как их правосубъектность в сфере налогообложения, включающую соответствующую налоговую компетенцию в области взимания налогов и сборов, осуществления контроля за их уплатой, применения способов обеспечения уплаты налогов и сборов, а также привлечения к ответственности должностных лиц налоговых органов в связи совершением ими противоправных действий в области налогообложения.

7. Предложена авторская систематизация актов, регламентирующих деятельность налоговых органов. Выделена проблематика соотношения правовых актов Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы, издаваемых по вопросам регулирования отдельных аспектов налогообложения.

8. Анализ содержания налогового контроля со стороны налоговых органов показывает, что речь скорее идет о налоговом надзоре, а не налоговом контроле со стороны налоговых органов за деятельностью плательщиков налогов и сборов, что требует законодательного закрепления новой терминологии.

9. Обосновано наличие у налоговых органов такой цели в рамках налогового контроля как предупреждение совершения налогоплательщиками и плательщиками сборов налоговых правонарушений.

10. Предложено в связи со значением инвентаризации в рамках выездной налоговой проверки выделить ее в качестве отдельной формы налогового контроля и нормативно закрепить правила проведения.

11. Выявлена необходимость установления сроков опроса свидетелей и назначения экспертизы при осуществлении налогового контроля (Ст.ст. 90, 95 НК РФ).

12. Предложено уточнение ст. 95 Налогового кодекса РФ в части того, что экспертиза может быть назначена постановлением должностного лица налогового органа не только при осуществлении выездной налоговой проверки, но и проведении иных форм налогового контроля, в том числе осмотра и выемки.

13. Аргументировано уточнение абзаца первого п. 3 ст. 76 НК РФ, что решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может приниматься в случае непредставления этим налогоплательщиком налоговой декларации именно по установленной форме и в течение закрепленного для этого срока.

14. В ст. 76 НК РФ следует четко прописать, в отношении каких именно видов банковских счетов следует принимать решение о приостановлении операций.

15. Из формулировки оснований наложения ареста в ст. 77 НК РФ следует исключить основание, предполагающее возможность организации скрыться, как неприменимое на практике к таким субъектам.

16. В целях недопущения злоупотребления налоговыми органами своими правами в области налогообложения установлена целесообразность закрепления определения злоупотребления правами налоговыми органами и их должностными лицами в области налогообложения в Налоговом кодексе РФ либо принятия Кодекса этики налоговых органов с закреплением в нем данного определения.

Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в углублении и развитии сферы научных знаний в области финансового права достигнутого путем анализа, обобщения и систематизации научных изысканий по вопросам определения роли налоговых органов в сфере налогообложения. Предложенные диссертантом положения, выводы и рекомендации определяют налогово-правовой статус налоговых органов, их права и обязанности, устраняют неопределенность в спорных вопросах с участием налоговых органов и несомненно могут быть теоретической основой для дальнейших подобных исследований.

Практическая значимость диссертационного исследования обусловлена тем, что результаты научной работы могут быть использованы в нормотворческой деятельности для совершенствования законодательных и подзаконных актов, регулирующих отношения в сфере налогообложения, а также в правоприменительной практике. Положения диссертации могут быть использованы в процессе преподавания таких учебных дисциплин как: «Финансовое право», «Налоговое право» в высших учебных заведениях, а также при подготовке учебных и учебно-методических пособий по финансовому и налоговому праву.

Апробация результатов исследования. Основные теоретические положения, выработанные в диссертационном исследовании, обсуждены и одобрены на заседании кафедры финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия».

Сформулированные в диссертации авторские выводы, предложения и рекомендации были изложены в докладах на научных конференциях, в том числе: Международная научно-практическая конференция «Финансовая система: экономические и правовые проблемы ее функционирования (в кризисных и посткризисных условиях)», ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права» (г. Саратов, 2 июня 2010 г.); I Между-

народная научно-теоретическая конференция «Современные проблемы предмета, метода и системы финансового права (Худяковские чтения по финансовому праву), Научно-исследовательский институт финансового и налогового права (г. Алматы Республики Казахстан, 27 октября 2010 г.); Международная научно-практическая конференция «Институциональные проблемы современного финансового права», ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права» (г. Саратов, 2 июня 2011 г.); Международная научно-практическая конференция «Современная юридическая наука и правоприменение» в рамках IV Саратовских правовых чтений, ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права» (г. Саратов, 3–4 июня 2011 г.).

Результаты диссертационной работы апробированы автором в научных статьях, которые опубликованы по итогам научно-практических конференций, а также в периодических изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки РФ.

Структура диссертационного исследования определяется целью и задачами исследования и включает: введение, две главы, состоящие из шести параграфов, заключение и библиографический список использованных источников.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы диссертации, указывается степень научной разработанности, определяются объект, предмет, цель, задачи, методологическая, теоретическая, нормативно-правовая и эмпирическая основы исследования, научная новизна, формулируются новые или содержащие элементы новизны положения, теоретическая и практическая значимость результатов работы, а также приводятся данные об апробации результатов диссертационного исследования.

Первая глава «Общая характеристика налоговых органов как субъектов налоговых правоотношений» посвящена исследованию истории образования налоговых органов, их роли в налоговой деятельности государства, теоретических и правовых основ участия налоговых органов в налоговых отношениях, включая определение их налогово-правового статуса.

В первом параграфе «Роль налоговых органов в налоговой деятельности государства, история их становления и развития», основываясь на научных трудах ученых в области финансового права, в том числе налогового права, административного права, общей теории и истории государства и права, а также основ экономической теории, выявлена роль налоговых органов в осуществляемой государством налоговой деятельности, а также прослежена история их формирования и развития в зависимости от степени организации их деятельности со стороны государства и задач, ставящихся перед фискальными органами на определенных этапах их существования.

В соответствии с выбранной тематикой научного исследования в работе особо выделены вопросы о понятии и сущности налоговой деятельности государства, ее особенностях и принципах осуществления, роли в ней налоговых органов, а также этапах функционирования названных органов и их предшественников, выполнявших фискальные функции, начиная со времен Древней Руси.

В диссертации отмечается, что цель налоговой деятельности государства состоит, прежде всего, в формировании такой системы налогов и сборов, которая позволяет за счет взимания указанных обязательных платежей наиболее полно обеспечивать денежными средствами публично значимые потребности.

В связи с этим определяются задачи осуществления налоговой деятельности, в том числе:

- учреждение таких видов налогов и сборов, совокупность которых позволяет государству охватить все сферы жизнедеятельности населения и хозяйствующих субъектов;

- оптимальное распределение их по территориальным уровням с определением компетенции по их использованию соответствующими органами государственной власти и местного самоуправления для формирования финансовой базы, позволяющей наиболее полно обеспечивать потребности отдельных территорий;

- осуществление эффективного контроля за уплатой налогов и сборов их плательщиками;

- установление четких правил взимания и уплаты налогов и сборов и т.д.

Выявлено, что содержание налоговой деятельности государства отражают функции, определяющие сущность самих налогов. Ей же свойственны организационно-правовые особенности.

Поскольку в основе любой деятельности, в данном случае — государства, лежат определенные принципы, к реализации которых на практике оно должно стремиться, посредством анализа научной литературы и действующего законодательства сделана классификация принципов осуществления налоговой деятельности государства по ряду оснований:

- 1) в зависимости от компетенции территориальных образований в области налогообложения;
- 2) в зависимости от сочетания публичных интересов государства при осуществлении налоговой деятельности с интересами налогоплательщиков и плательщиков сборов;
- 3) в зависимости от организации осуществления налоговой деятельности;
- 4) в зависимости от применения закона при осуществлении налоговой деятельности.

В целом, налоговую деятельность государства автором предлагается рассматривать как осуществление им фискальной, контрольной, распределительной, регулирующей и социальной функций в рамках установления, введения и взимания налогов и сборов, с целью формирования налоговых доходов бюджетов различных территориальных образований посредством изъятия у организаций и физических лиц налоговых платежей, контроля за их финансово-хозяйственной деятельностью для недопущения уклонения от уплаты налогов или их неполной уплаты и привлечения к ответственности правонарушителей в сфере налогообложения, на основе принципов организации налоговой деятельности, применения закона при ее осуществлении, сочетания публичных интересов государства с интересами налогоплательщиков и плательщиков сборов, соотношения компетенции территориальных образований в области налогообложения.

Проведенное исследование позволило выделить ряд этапов в развитии налоговых органов:

Первый этап (со времен Древней Руси – конец XV в.). Отсутствие как таковых фискальных органов в прямом смысле слова и исполнение фискальных функций специально назначаемыми чиновниками на основе откупа.

Второй этап (конец XV – начало XVIII в.). Образование отдельных, не объединенных в упорядоченную систему, фискальных органов — приказов, специализировавшихся на сборе определенных видов налогов.

Третий этап (XVIII век). Формирование на территории всего государства централизованной системы фискальных органов, наделенных определенной компетенцией, выполняющих как финансово-контрольную, так и отчасти правоохранительную функции, и финансируемых за счет государства. Определение мер ответственности к фискалам за совершаемые ими злоупотребления по отношению к плательщикам налогов.

Четвертый этап (начало XIX – начало XX в.). Создание Министерства финансов и отнесение к нему фискальных органов в качестве структурных подразделений, с возложением на них соответственно функций взимания налогов и осуществления контроля за своевременным и полным поступлением налоговых платежей на всей территории России.

Пятый этап (XX в. – начало XXI в.). Формирование фискальных (налоговых органов) в современном понимании. Окончательное правовое закрепление структуры налоговых органов с четким определением их непосредственной компетенции в области взимания налогов, налогового контроля, обеспечения уплаты обязательных платежей, прав и обязанностей должностных лиц, мер ответственности за противоправные действия в сфере налогообложения.

Между тем, выявлено, что, вне зависимости от исторического развития налоговых органов, их роль при осуществлении государством налоговой деятельности, прежде всего, состоит в обеспечении поступления налогов и сборов в бюджетную систему государства.

При этом построение структуры российских налоговых органов на комплексном сочетании оснований формирования фискальных органов: в зависимости от установленных видов налогов и сборов, выполняемых функций, категорий налогоплательщиков и плательщиков сборов, — является наиболее целесообразным и оптимальным в рамках действующей системы налогов и сборов.

Во втором параграфе «Понятие и сущность налогово-правового статуса налоговых органов» характеризуются основные элементы, составляющие правовой статус налоговых органов в налоговых отношениях.

В этой связи путем исследования компетенции налоговых органов в области налоговой деятельности раскрывается правосубъектность налоговых органов и ее особенности.

Отмечено, что Налоговый кодекс РФ не дает определения должностного лица налогового органа. Тем не менее, определения и признаки должностного лица, содержащиеся в Кодексе РФ об административных правонарушениях и Уголовном кодексе РФ, в определенной мере можно отнести и к налоговым органам для характеристики их должностных лиц.

Анализ законодательства о налогах и сборах показал, что в законодательстве о налогах и сборах отдельно выделяются обязанности как налоговых органов, так и их должностных лиц. Что касается прав налоговых органов, различают права, которыми наделяются только руководители налоговых органов и их заместители. Между тем, права налоговых органов и их должностных лиц являются не правами в классическом понимании, а «правами-обязанностями», т.е. они должны делать то, к чему уполномочены.

Исходя из того, что налоговые отношения являются формой реализации публичных интересов, через осуществление налоговых прав налоговыми органами, прежде всего, реализуются интересы государства.

В процессе работы над диссертацией выявлено, что многочисленные налоговые правоотношения с участием налоговых органов в зависимости от их компетенции можно подразделить, в частности, на следующие группы: в рамках взимания налогов и сборов, в области налогового контроля, в сфере применения способов обеспечения уплаты налогов и сборов, при применении ответственности к налоговым органам за правонарушения в области налогообложения и некоторые другие.

В итоге проведенное исследование дало основание рассматривать, налогово-правовой статус налоговых органов как их правосубъектность в сфере налогообложения, включающую соответствующую налоговую компетенцию в области взимания налогов и сборов, осуществления контроля за их уплатой, применения способов обеспечения уплаты налогов и сборов, а также привлечения к ответственности налоговых органов в связи совершением ими противоправных действий или бездействия в области налогообложения.

В третьем параграфе «Правовые основы участия налоговых органов в налоговых отношениях» исследованы правовые акты, регламентирующие участие налоговых органов в налоговых отношениях.

Наиболее значимым источником правового регулирования таких отношений является Конституция РФ, которая, в частности, закрепляет общие принципы налогообложения, детализируемые в Налоговом Кодексе РФ.

Автором подчеркивается, что в основе части первой Налогового кодекса РФ лежат правовые позиции Конституционного Суда РФ, который заложил основы современного налогового права.

Помимо Конституционного Суда РФ значительная роль в трактовке положений НК РФ принадлежит иным судебным органам. Между тем, распространена ситуация, когда один и тот же вопрос решается разными судами то в пользу налогоплательщика, то в пользу налогового органа. В связи с этим Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ и Пленум Верховного Суда РФ на основе обобщения судебной практики издают информационные письма, являющиеся для нижестоящих судов руководством к действию.

В работе указывается, что в соответствии с НК РФ решение отдельных вопросов в области налогообложения передано на усмотрение органов исполнительной власти. Например, согласно п. 3 ст. 34.2 НК РФ Министерству финансов РФ предоставлено право на письменные разъяснения в пределах своей компетенции по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. Однако наблюдается двойственность отношения налоговых органов по применению разъяснений Минфина России, и это исключает возможность у налоговых органов формировать единую правоприменительную практику на территории всей страны.

Особое место среди источников правового регулирования деятельности налоговых органов занимают международные договоры и соглашения. Практика показывает, что наиболее распространенными договорами являются договоры о недопущении двойного налогообложения.

Также большое значение в правовом регулировании деятельности налоговых органов играют кодифицированные отраслевые нормативные акты, включая: Гражданский кодекс РФ, Кодекс РФ об административных правонарушениях, Уголовный кодекс РФ.

По итогам изучения правовых основ участия налоговых органов в налоговых отношениях автором предлагаются правовые акты, регулирующие данные отношения, систематизировать на следующие группы:

международные налоговые соглашения;
Конституции РФ как Основной Закон;
решения Конституционного Суда РФ и иных судебных органов;
национальное законодательство о налогах и сборах во главе с Налоговым кодексом РФ;

иное отраслевое законодательство, в том числе: Гражданский кодекс РФ, Кодекс РФ об административных правонарушениях, Уголовный кодекс РФ;

подзаконные акты, среди которых особое место занимают постановления Правительства РФ, акты Министерства финансов РФ и непосредственно Федеральной налоговой службы.

Помимо этого диссертантом резюмируется целесообразность, в связи со значением налогового контроля для формирования налоговых доходных источников государства, распространить на него действие Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля».

Вторая глава диссертации «Особенности участия налоговых органов в налоговых правоотношениях» посвящена изучению особенностей налогового контроля со стороны налоговых органов как основы их компетенции, реализации полномочий по применению способов обеспечения уплаты налогов и сборов, правового регулирования ответственности налоговых органов за правонарушения в области налогообложения.

В первом параграфе «Налоговый контроль как основа компетенции налоговых органов» автором исследуются теоретические и практические вопросы осуществления налоговыми органами налогового контроля, а также проблематика применения отдельных его форм.

В работе указывается, что до 2006 г. в российском законодательстве о налогах и сборах не было дефиниции налогового контроля при одновременном существовании с 1999 г. в НК РФ главы под названием «Налоговый контроль».

Анализ содержания существующих определений налогового контроля показал, что их следует дополнить целью предупреждения совершения налоговых правонарушений со стороны налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, поскольку налоговые органы в рамках проведения, в частности, камеральных налоговых проверок, прежде всего, обращают внимание добросовестных плательщиков на сделанные последними непреднамеренные ошибки при исчислении и уплате налогов и сборов. А, значит, предупреждают совершение данными субъектами налоговых правонарушений.

Изучение теоретических разработок в области административного права, касающихся разграничения контроля и надзора, свидетельствует, что можно говорить о налоговом надзоре, а не налоговом контроле со стороны налоговых органов за деятельностью плательщиков налогов и сборов, что требует законодательного закрепления новой терминологии.

Автором отмечено, что особым методом налогового контроля в рамках выездной налоговой проверки является инвентаризация (п. 13 ст. 89 НК РФ), под которой понимается проверка фактического наличия и состояния материальных ценностей, финансовых ресурсов, дебиторской и кредиторской задолженностей и т.д. И предлагается в связи со значимостью содержания инвентаризации выделить ее в качестве отдельной формы налогового контроля наряду с налоговыми проверками, получением объяснений, осмотром помещений и территорий, и нормативно закрепить правила ее проведения в Налоговом кодексе РФ.

Что касается иных форм налогового контроля, в связи с наличием ряда проблемных вопросов их правового регулирования сделан ряд предложений правового характера, в частности: выявлена необходимость установления сроков опроса свидетелей и назначения экспертизы (ст. 90, 95 НК РФ); уточнена ст. 95 Налогового кодекса РФ в части того, что экспертиза может быть назначена постановлением должностного лица налогового органа не только при осуществлении выездной налоговой проверки, но и проведении иных форм налогового контроля, в том числе осмотра и выемки, и т.д.

Второй параграф «Полномочия налоговых органов по применению способов обеспечения уплаты налогов и сборов» посвящен изучению вопросов правового регулирования обеспечительных способов, применяемых налоговыми органами при взимании налогов и сборов.

В рамках работы подтверждается, что деятельность налоговых органов по обеспечению поступлений налогов и сборов в бюджетную систему страны носит приоритетный характер в рамках деятельности государства. Тем более, как резюмирует Н.И. Химичева, основное содержание налогового правоотношения наряду с обязанностью налогоплательщика по уплате налогов составляет «обязанность компетентных органов обеспечить уплату налогов»².

Между тем, в исследовании отмечено, что проблему собираемости налогов и предупреждения правонарушений в сфере налогообложения обострил мировой экономический кризис.

В процессе рассмотрения вопросов правового регулирования способов обеспечения уплаты налогов и сборов установлено, что при использовании на практике норм Налогового Кодекса РФ, касающихся их применения, пеня, залог и поручительство являются наиболее регламентированными в правовом аспекте, в то время как приостановление операций по счетам в банке и арест имущества нуждаются в уточнении оснований и порядка их применения.

При изучении практики применения ареста имущества автором выявлена ограниченность области его применения в связи с возможностью наложения только на имущество, находящееся в собственности организаций-налогоплательщиков, что говорит об узкой сфере применения ст. 77 НК РФ, регламентирующей арест. Также установлено, что из числа оснований наложения ареста в указанной статье следует исключить в качестве такового — возможность организации скрыться, неприменимое на практике к данным субъектам.

Применительно к залогоу указывается, что его основное отличие в налоговых правоотношениях по сравнению с гражданскими правоотношениями состоит в использовании данного способа при изменении сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Указанное условие носит императивный характер, поэтому применяемое в гражданском праве согласование сторон имеет здесь ограничения. И практически все из особенностей залоговых отношений, закрепленных законодательством о

² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 394.

налогах и сборах, направлены на установление более выгодного правового положения залогодержателя — налогового органа.

В отношении приостановления операций по счетам в банке делается вывод, что блокирование таких операций в случае непредставления налоговых деклараций целесообразно заменить штрафом, поскольку в применении такой жесткой меры нет необходимости, а штраф будет способствовать пополнению бюджета. Также в связи с наличием правовой неопределенности предлагается, в частности, уточнить абзац первый п. 3 ст. 76 НК РФ, что решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может приниматься в случае непредставления этим налогоплательщиком налоговой декларации именно по установленной форме и в течение закрепленного для этого срока

Также диссертантом установлено, что в законодательстве о налогах и сборах четко не определено, в отношении каких видов счетов принимается решение о приостановлении, поскольку приостановление операций по счету означает прекращение банком всех расходных операций по нему. Но следует иметь в виду и наличие депозитных счетов, в отношении которых действуют несколько иные правила использования в связи с их назначением.

Помимо изложенного сделаны и другие предложения практического характера, касающиеся способов обеспечения уплаты налогов и сборов.

Третий параграф «Отдельные аспекты применения ответственности к налоговым органам за правонарушения в области налогообложения» посвящен рассмотрению особенностей применения ответственности к налоговым органам в лице их должностных лиц за совершаемые правонарушения в сфере налогообложения в соответствии с налоговым, административным, уголовным и гражданским законодательством.

В диссертации акцентировано внимание на том, что в настоящее время продолжают споры о природе юридической ответственности в области налогообложения, имеющие как теоретический, так и практический характер, позволяющие ответить на вопрос о том, какие санкции и в каком сочетании могут применяться при совершении правонарушений в указанной области, в том числе, к налоговым органам.

Прежде всего, актуальность соотношения различных мер ответственности, применяемых к налоговым органам, определяется имущественными

потерями для государства, а также для плательщиков налогов и сборов вследствие совершаемых фискальными органами нарушений.

В этой связи особое значение приобретает злоупотребление правом со стороны налогового органа, определение которого широко применяется, но так и не закреплено в российском законодательстве.

Анализ норм НК РФ, устанавливающих составы налоговых правонарушений, показал, что в отношении налоговых органов, а точнее их должностных лиц, применение ответственности за совершение налоговых правонарушений как таковое не предусмотрено.

Так, Налоговый кодекс РФ содержит ст. 35, определяющую ответственность должностных лиц налоговых органов за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам. Но указанная статья, как и ст. 22 и 103 НК РФ, имеют отсылочный характер на иное российское законодательство. Указанная статья приравнивает неправомерные действия (решения) или бездействие налогового органа к неправомерным действиям (решениям) или бездействию его должностных лиц, не проводя разграничения между ними. Между тем, ст. 22 НК РФ закрепляет, что права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов. В связи с этим требуется законодательное уточнение данной статьи, касающееся того, что неисполнение или несоответствующее исполнение должностными лицами налоговых органов своих обязанностей приравнивается к неправомерным действиям или бездействию непосредственно налоговых органов.

В исследовании констатируется, что применительно к налоговым органам, речь, прежде всего, идет об административной, уголовной и гражданско-правовой ответственности, где субъектом выступает должностное лицо налогового органа.

К основаниям совершения административных правонарушений, за которые должностное лицо налогового органа может быть привлечено к ответственности, можно отнести, например, отказ в предоставлении гражданину информации (ст. 5.39 КоАП РФ) и ряд др. Среди них особое место занимает разглашение налоговой тайны (ст. 13.11–13.14 КоАП РФ).

Что касается уголовной ответственности, правовой анализ норм Уголовного кодекса РФ показал, что должностные лица налоговых органов

при наличии составов преступлений также могут быть привлечены к ответственности по ряду статей УК РФ, в том числе ст. 330 (самоуправство).

В отношении гражданско-правовой ответственности действует ст. 1069 Гражданского кодекса РФ, согласно которой вред, причиненный гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления либо должностных лиц этих органов, в том числе в результате издания не соответствующего закону или иному правовому акту акта государственного органа или органа местного самоуправления, подлежит возмещению, в данном случае за счет средств федерального бюджета. Тем не менее, в данном случае налогоплательщик должен доказать наличие вреда, противоправность действий (бездействия) налоговых органов и наличие причинной следственной связи между действиями (бездействием) налоговых органов и полученными убытками, о чем свидетельствует судебная практика. Только тогда удовлетворяются иски налогоплательщиков к налоговым органам. Между тем, несмотря на рост количества предъявляемых исков, в целом назвать данный институт реально действующим нельзя, поскольку собрать доказательственную базу достаточно сложно.

Полагается, что значительную роль в снижении уровня злоупотреблений со стороны должностных лиц налоговых органов, а, значит, и количества совершаемых ими правонарушений, могло бы сыграть принятие Кодекса этики налоговых органов, основной целью которого должно быть изменение приоритетов в работе налоговых органов всех уровней с налогоплательщиками. Тем более, подобные кодексы нашли отражение в деятельности профессиональных сообществ. И закрепление определения злоупотребления правами налоговыми органами и их должностными лицами в области налогообложения в Налоговом кодексе РФ или в Кодексе этики налоговых органов является важным шагом в рамках данного направления.

В заключении диссертации подводятся итоги проведенному исследованию, формулируются основные выводы, излагаются предложения по совершенствованию действующего законодательства, а также рекомендации для правоприменительной практики.

**ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ
ОПУБЛИКОВАНЫ СЛЕДУЮЩИЕ РАБОТЫ:**

*Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных изданиях,
рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ*

1. *Топоров А.В.* Правовые основы деятельности налоговых органов // Вестник СГАП. Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2010. № 2 (72) (0,33 п.л.).

2. *Топоров А.В.* Полномочия налоговых органов по обеспечению поступлений налоговых платежей в бюджетную систему // Вестник СГАП. Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. № 1 (77) (0,33 п.л.).

3. *Топоров А.В.* Особенности применения ответственности к должностным лицам налоговых органов // Вестник СГАП. Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. № 4 (80) (0,21 п.л.).

Публикации в иных изданиях

4. *Топоров А.В.* Особенности правового статуса налоговых органов // Экономика. Социология. Право: альманах. Саратов: Изд-во СГСЭУ, 2009. Вып. 7 (0,25 п.л.).

5. *Топоров А.В.* Налоговый контроль: понятие и особенности // Экономика. Социология. Право: альманах. Саратов: Изд-во СГСЭУ, 2010. Вып. 9 (0,25 п.л.).

6. *Топоров А.В.* Вопросы контрольной деятельности налоговых органов // Научные труды по финансовому праву: современные проблемы предмета, метода и системы финансового права: материалы Первой международной научно-теоретической конференции «Худяковские чтения по финансовому праву» (Алматы, 27 октября 2010 г.). Алматы: ТОО «Налоговый эксперт», 2011. Вып. 1 (0,42 п.л.).

7. *Топоров А.В.* Проблемы злоупотребления правами в деятельности налоговых органов // Институциональные проблемы современного финансового права: сборник научных трудов (по материалам Международной

научно-практической конференции, г. Саратов, 2 июня 2011 г.) / отв. ред. Е.В. Покачалова. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011 (0,21 п.л.).

8. *Топоров А.В.* Ответственность налоговых органов за правонарушения в сфере налогообложения // Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения): сборник тезисов докладов (по материалам Международной научно-практической конференции, г. Саратов, 3–4 июня 2011 г.) / отв. ред. О.С. Ростова. Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011 (0,25 п.л.).

Подписано в печать 11.03.2012 г. Формат 60x84 ¹/₁₆.
Бумага офсетная. Гарнитура «Times». Печать офсетная.
Усл. печ. л. 1,63. Уч.-изд. л. 1,25. Тираж 125 экз. Заказ № 97.

Отпечатано в типографии издательства
ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия».
410056, Саратов, ул. Вольская, 1.

