

На правах рукописи

КОНДУКТОРОВ Антон Сергеевич

**МЕХАНИЗМ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ
ОТНОШЕНИЙ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ
В СВЯЗИ С ПРИМЕНЕНИЕМ
СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Саратов – 2013

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

Научный руководитель доктор юридических наук, профессор
Покачалова Елена Вячеславовна

Официальные оппоненты: Гриценко Валентина Васильевна
доктор юридических наук, доцент,
ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет», профессор

Колодезная Марина Анатольевна
кандидат юридических наук, ФГБОУ ВПО
«Поволжский институт управления имени П.А.
Столыпина – филиал РАНХиГС», доцент

Ведущая организация ФГБОУ ВПО «Саратовский
государственный социально-экономический
университет» (юридический факультет)

Защита состоится 28 ноября 2013 года в 12:00 часов на заседании диссертационного совета Д-212.239.01 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, зал заседаний диссертационных советов.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104.

Автореферат разослан «__» октября 2013 года

Ученый секретарь
диссертационного совета



Кобзева Елена Васильевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Отношения по уплате налогов являются не просто одной из важнейших групп в системе налоговых отношений, а имеют первостепенное значение и носят приоритетный характер. Именно для существования отношений по уплате налогов производится юридическая регламентация прочих перечисленных в ст. 2 Налогового кодекса РФ¹ отношений (по установлению, введению налогов, осуществлению налогового контроля и пр.), которые, в сущности, лишь обеспечивают функционирование первых в соответствии с желаемой законодателем моделью. Вследствие реализации участниками правоотношений по уплате налогов своих прав и обязанностей бюджеты бюджетной системы Российской Федерации получают значительную часть доходов. Так, например, согласно данным Федеральной службы государственной статистики, в первом полугодии 2013 года в структуре консолидированного бюджета Российской Федерации (с учетом бюджетов государственных внебюджетных фондов) доля налоговых доходов составила 54,2% от общего объема доходов². Таким образом, четкое соблюдение участниками правовых отношений своих обязанностей по уплате налогов напрямую взаимосвязано с реализацией основных функций государства, призванного решать задачи, имеющие значение для общества в целом, в том числе по финансовому обеспечению его деятельности как публичного субъекта. Важная роль отношений по уплате налогов подтверждается и закреплением в ст. 57 Конституции Российской Федерации обязанности платить законно установленные налоги и сборы³.

Однако существование правовых отношений не есть результат одной лишь их значимости и необходимости для социума. Воплощение желаемой государством как выразителем интересов всего народа модели поведения субъектов в правовую действительность представляет собой сложный процесс, проявляющийся в действии механизма правового регулирования, отражающего всю комплексную систему нормативных установлений, фактических обстоятельств, правовых конструкций и практических действий, следствием которых становится достижение изначально предполагаемой законодателем цели. Но функционирование механизма правового регулирования не всегда безупречно. Поэтому, учитывая государственную и социальную значимость налогообложения, на современном этапе развития российского финансового права все большую актуальность приобретает исследование проблематики функционирования механизма правового

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. от 28 июня 2013 г., № 134-ФЗ) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; 2013. № 26. Ст. 3207.

² Структура консолидированного бюджета Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов в первом полугодии 2013 года [Электронный ресурс]. URL.: http://www.gks.ru/bgd/regl/b13_01/IssWWW.exe/Stg/d07/2-6-1-1.htm (дата обращения – 29.09.2013).

³ Конституция Российской Федерации принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм. от 30 декабря 2008 г., № 7-ФКЗ) // Российская газета. 1993. № 237; СЗ РФ. 2009. № 1. Ст. 2.

регулирования отношений по уплате налогов, что, с одной стороны, обуславливает выбор темы настоящего диссертационного исследования.

С другой стороны, отечественная система налогов и сборов включает в себя значительное число обязательных платежей, существенно отличающихся друг от друга. Исследование механизмов правового регулирования отношений по их уплате в целом представляется непродуктивным, так как ввиду вариативности налогов его результаты неизбежно будут сведены к общим положениям (что представляет интерес для теории права, но не составляет цели отраслевых юридических наук). Поэтому представляется целесообразным сосредоточить внимание на рассмотрении механизма правового регулирования нескольких предусмотренных Налоговым кодексом РФ¹ схожих по юридической природе платежей, получив при этом в качестве итога научной работы обобщенные результаты, позволяющие сформировать авторскую концепцию механизма правового регулирования отношений по их уплате. При формулировании задач настоящего диссертационного исследования в качестве таких платежей были избраны следующие специальные налоговые режимы: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и патентная система налогообложения (далее – специальные налоговые режимы²). Такой выбор обусловлен тем, что, не смотря на относительно небольшую долю доходов, поступивших в первом полугодии 2013 года от уплаты налогов в связи с применением специальных налоговых режимов (3,5% от общей суммы налоговых доходов консолидированного бюджета РФ³), использование названных режимов осуществляется, в основном, субъектами малого и среднего предпринимательства, расширение сферы деятельности которых в последние годы возведено в ранг государственной политики (как финансовой, так и социальной), что обеспечивает повышенный интерес к налогообложению получаемых ими доходов.

Научный аспект актуальности диссертационного исследования обусловлен недостаточным теоретическим вниманием к функционированию механизма правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением единого сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения, единого налога на вмененный доход, патентной системы налогообложения. Следствием этого является необходимость определения юридической природы данных правоотношений, выявления особенностей их

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. от 2 июля 2013 г., № 152-ФЗ) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340; 2013. № 27. Ст. 3444.

² Такой специальный налоговый режим, как система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, в настоящей работе не рассматривается ввиду его принципиальной отличности от других специальных налоговых режимов, требующей самостоятельного исследования.

³ Структура поступивших налогов, сборов и иных обязательных платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации по видам в I полугодии 2013 года [Электронный ресурс]. URL.: http://www.gks.ru/bgd/regl/b13_01/IssWWW.exe/Stg/d07/2-6-1-2.htm (дата обращения – 29.09.2013).

возникновения и продолжительности существования, разрешение вопроса о методе правового регулирования, используемого для регламентации указанных отношений и пр. Кроме того, научная актуальность исследования обуславливается тем, что действие механизма налогово-правового регулирования затрагивает значительное количество смежных проблем (особенности конструирования правовой нормы, определение обстоятельств, выступающих в качестве юридического факта, выявление типов правореализующего поведения и т.д.), которые, не смотря на достаточную разработанность в теории, применительно к данным специальным налоговым режимам комплексно, во взаимосвязи между собой, еще не рассматривались.

Актуальность практического аспекта исследования подтверждается судебной практикой: значительное число правоприменительных актов, принимаемых судами различных инстанций по спорам в сфере налогообложения, затрагивает правоотношения, возникающие в связи с использованием налогоплательщиками указанных специальных налоговых режимов¹.

Перечисленные пробелы в теоретических изысканиях в совокупности с проблемами юридической практики требуют построения целостной концепции механизма правового регулирования отношений по уплате налога в связи с применением системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, упрощенной системы налогообложения, системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и патентной системы налогообложения.

Степень научной разработанности проблемы. Вопросы механизма правового регулирования достаточно исследованы в правовой науке, но большая часть работ по данной проблематике носит либо общетеоретический характер, либо произведена с позиций теории финансового права без достаточной детализации по конкретным группам общественных отношений.

Разработка отдельных вопросов действия механизма правового регулирования финансовых отношений стала предметом трудов известных специалистов в области финансового права: при исследовании процесса возникновения финансового правоотношения В.В. Бесчеревных, Е.А. Ровинским, Ю.А. Крохиной, С.Д. Цыпкиным проанализированы порождающие его юридические факты, установлено значение индивидуально-правового акта и истечения срока в фактическом составе финансового правоотношения. Выявление отличительных особенностей финансового правоотношения стало результатом научной работы, осуществленной Л.К. Вороновой, М.В. Карасевой, Н.П. Кучерявенко, И.В. Мартяновым, В.А. Яговкиной и другими авторами. Состав возможных участников финансового правоотношения определен Н.И. Химичевой.

¹ См., напр.: Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 30 октября 2007 г. № 4544/07 по делу №А65-6621/2006-СА1-7 // Вестник Высшего арбитражного суда РФ. 2008. № 1; Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 18 октября 2011 г. по делу № А72-731/2011; Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 7 июля 2011 г. № Ф09-4163/11-СЗ по делу № А34-3434/10 // СПС «Консультант плюс».

Усилиями Е.Г. Костиковой и С.С. Тропской раскрыт правовой статус налогоплательщика, характер его взаимодействия с налоговыми органами описан П.М. Годме. Понятие объекта налогового правоотношения разработано в трудах И.И. Кучерова, М.Б. Разгильдиевой, Д.А. Смирнова и др. Результатом исследований А.С. Алимбековой, Е.Г. Беликова, Н.Н. Лайченковой, В.В. Лукьянова в области реализации налогово-правовой нормы обязанным субъектом стало формулирование научно-практических рекомендаций по стимулированию его правомерного поведения. Е.Ю. Грачевой проанализированы проблемы правового регулирования государственного финансового контроля, а В.В. Поповым – процедуры защиты прав налогоплательщика. Г.В. Петрова и Э.Д. Соколова всесторонне разработали вопросы финансовой деятельности государства. Итогом работы Д.В. Винницкого, С.В. Запольского, Е.В. Покачаловой, А.Т. Шаукенова и др. авторов явилась разработка концепции налогового обязательственного правоотношения, развивающегося между государством и налогоплательщиком, а на базе исследований А.В. Винницкого, А.В. Турбанова, О.Ю. Ускова и В.Е. Чиркина возникла научная дискуссия по вопросу правового статуса юридического лица публичного права.

Стоит отметить, что механизм правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, упрощенной системы налогообложения, системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и патентной системы налогообложения, не смотря на большое количество смежных исследований, комплексно как самостоятельная научная проблема ранее не рассматривался.

Объектом диссертационного исследования выступают общественные отношения, складывающиеся между налогоплательщиком и государством в лице налогового органа по поводу уплаты налогов в связи с применением таких специальных налоговых режимов, как система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и патентная система налогообложения.

Предметом диссертационного исследования является совокупность правовых норм, реализуемых посредством механизма правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением указанных специальных налоговых режимов, гипотезы и концепции, выдвигаемые научным сообществом по исследуемой проблематике и по смежным вопросам, а также ряд финансово-правовых проблем теоретического и практического характера в области налогообложения и финансовой деятельности государства.

Целью диссертационного исследования является разработка научной концепции механизма правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением единого сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения, единого налога на вмененный доход

и патентной системы налогообложения, позволяющей сформировать обоснованные рекомендации по их совершенствованию.

Достичь поставленной цели предполагается посредством решения следующих **задач**:

- исследование основных элементов, составляющих структуру механизма правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов;
- выявление отличительных особенностей структуры правовых норм, регулирующих отношения по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов;
- осуществление системного анализа оснований возникновения правоотношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов, выявление необходимого состава юридических фактов, последовательности их накопления;
- определение юридической природы правоотношения по уплате налога в связи с применением вышеобозначенных налоговых режимов;
- исследование генезиса правового статуса такого субъекта, как государство, в процессе действия механизма правового регулирования отношения по уплате налога;
- выявление особенностей реализации правовых норм, регулирующих отношения по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов;
- определение продолжительности действия механизма правового регулирования отношений по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов;
- разработка предложений по совершенствованию действующего налогового законодательства.

Теоретическую основу диссертационного исследования составили научные достижения ведущих специалистов в области философии права и науки, теории права. В качестве философского основания были использованы научные результаты, полученные В.И. Аршиновым, Я.Ф. Аскиным, В.П. Кохановским, С.П. Курдюмовым, К. Марксом, И.Д. Невважаем, И.Р. Пригожиным, А.Г. Спиркиным, Ф. Энгельсом. При исследовании конструкции механизма правового регулирования финансовых отношений применялись работы С.С. Алексеева, М.И. Байтина, В.М. Горшенева, С.А. Комарова, В.Л. Кулапова, В.В. Лазарева, А.В. Малько, В.А. Шабалина, Б.В. Шейндлина, К.В. Шундикова и др. Важнейшие достижения перечисленных ученых – создание теории механизма правового регулирования и осуществление системного анализа данного правового института. Разработка отдельных элементов механизма правового регулирования произведена в работах видных ученых-теоретиков: В.К. Бабаевым, П.Е. Недбайло, А.С. Пиголкиным выявлены особенности создания правовой нормы, ее структурные составляющие и пр.; подробное исследование юридического факта произвели С.Н. Абрамов, В.П. Грибанов,

В.Б. Исаков, Т.А. Синцова, В.Н. Синюков, В.В. Ярков (усилиями указанных ученых проанализирована структура правообразующего фактического состава, установлено место юридического факта в системе общественных отношений, значение момента истечения срока как элемента фактического состава и пр.); невозможно переоценить результаты научного исследования правоотношения, полученные Р.О. Халфиной (заложившей основы теории правоотношения и осуществившей их подробную разработку), Ю.И. Гревцовым (выявившим причины, порождающие необходимость нормативного закрепления прав и обязанностей субъектов правоотношения), Ю.Г. Ткаченко (в части исследования методологии теории правоотношения) и др.; анализу процесса реализации права посвящены работы Н.В. Витрука, М.Ф. Орзиха, Ю.С. Решетова, В.А. Сапуна (определены формы реализации норм права, типы правореализующего поведения, механизм его осуществления). Выявление специфики правового статуса государства стало возможно на базе исследований М.М. Агаркова, С.И. Аскназия, Д.М. Генкина, С.А. Голунского, О.С. Иоффе, Н.И. Матузова, В.А. Тархова.

Методологической основой исследования являются как обще-, так и частнонаучные методы познания. Применение *формально-логического* метода исследования позволило выявить специфику конструирования правовых норм, регулирующих отношения по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов, установить состав юридических фактов, влекущих возникновение правоотношения по уплате налога в связи с их применением. *Диалектический* метод был использован при характеристике изменения статуса государства в процессе действия механизма правового регулирования налогового отношения. С помощью *гипотетико-дедуктивного* метода установлен обязательственный характер правоотношения по уплате налога, возникающего между применяющим специальный налоговый режим налогоплательщиком и государством, выступающим в лице налоговых органов. Употребление метода *формализации* позволило выявить обратнопропорциональную зависимость размера налоговых доходов, поступающих в бюджет при применении упрощенной системы налогообложения, от размера фонда оплаты труда. *Синергетический* метод использовался для исследования момента окончания действия механизма правового регулирования отношений по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов. Методом *системного анализа* выявлены недостатки п. 1 ст. 75 Налогового кодекса РФ и выработаны практические предложения по их устранению.

Нормативная и эмпирическая базы исследования. Нормативную основу составили современное законодательство Российской Федерации – Конституция РФ, Налоговый кодекс РФ, иные кодифицированные правовые акты и федеральные законы, положения которых были использованы в процессе проведения исследования, а также подзаконные акты министерств и ведомств. Эмпирической базой исследования послужили акты высших судебных инстанций, федеральных арбитражных судов округов, информационные письма Министерства финансов Российской Федерации,

решения органов управления государственных корпораций, официальные данные Федеральной службы государственной статистики.

Научная новизна диссертационного исследования. Настоящая диссертация является первым целостным исследованием механизма правового регулирования отношений по уплате налогов, произведенным на базе законодательного регулирования и практики применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога), упрощенной системы налогообложения, системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и патентной системы налогообложения. В процессе исследования выявлена специфика конструирования правовых норм, регулирующих отношения по уплате налогов при использовании перечисленных налоговых режимов. Впервые разработана новая теоретическая характеристика механизма правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов, позволяющая оценивать комплекс правовых норм, составляющий первый элемент механизма. Установлены элементы, образующие состав, влекущий возникновение правоотношения в сфере уплаты налогов в связи с применением обозначенных налоговых режимов, выявлена необходимая последовательность их возникновения. Произведено исследование трансформации правового статуса государства при смене элементов механизма правового регулирования в процессе развития налогового правоотношения, предложена интерпретация данного явления на основе концепции юридического лица публичного права. В аспекте использования специальных налоговых режимов рассмотрен дискуссионный вопрос о возможности существования в налоговом праве конструкции обязательства, установлен обязательственный характер исследуемых налоговых правоотношений. Выявлена зависимость размера доходов бюджетов субъектов РФ, поступающих вследствие использования налогоплательщиками упрощенной системы налогообложения, от размера фонда оплаты труда и пр.

В результате исследования разработана научная концепция механизма правового регулирования отношений по уплате налогов, обусловленных применением единого сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения, единого налога на вмененный доход и патентной системы налогообложения, включающая совокупность теоретических и практических выводов, сформулированных в качестве **положений, выносимых на защиту**:

1. Конструкция правовых норм, регулирующих отношения по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов, обладает определенной спецификой – гипотезы большинства из них разделены на две составляющие:

1.1. «Общая часть» гипотезы, которая включается в гипотезы правовых норм, непосредственно регулирующих отношения по уплате налога,

обусловленные применением конкретного специального налогового режима, и носит для данных норм универсальный характер. «Общая часть» гипотезы в основном концентрируется в отдельных статьях Налогового кодекса РФ (ст.ст. 346.2-346.3 Налогового кодекса РФ – для системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей; ст.ст. 346.12-346.13 Налогового кодекса РФ – для упрощенной системы налогообложения; ст.ст. 346.26, 346.28 Налогового кодекса РФ – для единого налога на вмененный доход; ст.ст. 346.43-346.45 Налогового кодекса РФ – для патентной системы налогообложения);

1.2. «Конкретная (специальная) часть» гипотезы, которая является уточняющим положением, указывающим на условия, при наличии которых подлежит применению конкретная налогово-правовая норма. Она зафиксирована, как правило, в той же статье Налогового кодекса РФ, что и диспозиция применяемой нормы.

2. Установлен состав юридических фактов, влекущих возникновение правоотношения по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов, а также порядок их накопления:

2.1. Фактический состав правоотношения по уплате налога в связи с применением единого сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход включает в себя три юридических факта: а) наличие объекта налогообложения; б) истечение налогового (отчетного) периода; в) факт участия в статусном правоотношении, определяющем права и обязанности налогоплательщика, применяющего специальный налоговый режим. Фактический состав правоотношения, возникающего в связи с применением патентной системы налогообложения, образуют только два юридических факта: а) наличие объекта налогообложения и б) факт участия в статусном правоотношении, определяющем права и обязанности налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения.

2.2. Фактический состав правоотношения по уплате налога в связи с применением единого сельскохозяйственного налога и упрощенной системы налогообложения формируется в следующей последовательности: первоначально налогоплательщик вступает в статусное правоотношение, определяющее его право на применение специального налогового режима, затем фактический состав дополняет следующий элемент – объект налогообложения, в заключение формирования фактического состава к нему присоединяется юридический факт истечения налогового периода. Юридические факты, образующие фактический состав правоотношения по уплате налога в связи с применением единого налога на вмененный доход, накапливаются в следующем порядке: в момент перехода на применение единого налога происходит одновременное возникновение статусного правоотношения и объекта налогообложения, впоследствии наступает факт истечения налогового периода. Фактический состав правоотношения по уплате налога в связи с применением патентной системы налогообложения образуется единомоментно – в статусное правоотношение, определяющее

права и обязанности в рамках применения патентной системы налогообложения, налогоплательщик вступает одновременно с возникновением объекта налогообложения.

2.3. Факт участия в статусном правоотношении является юридическим фактом «длящегося» характера (за исключением статусного правоотношения, определяющего права и обязанности налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения) и присутствует в качестве элемента фактического состава в возникновении ряда последовательно сменяющих друг друга правоотношений, обусловленных уплатой налогов в рамках применения специальных налоговых режимов.

3. Выявлены признаки правоотношения по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов как элемента механизма правового регулирования:

3.1. Правоотношение по уплате налога налогоплательщиком, применяющим единый сельскохозяйственный налог, упрощенную систему налогообложения, единый налог на вмененный доход и патентную систему налогообложения является по своему юридическому содержанию обязательственным;

3.2. Обязательство по уплате налога в связи с применением единого сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения, единого налога на вмененный доход и патентной системы налогообложения возникает из соглашения сторон в порядке, аналогичном заключению гражданско-правовой сделки;

3.3. Исполнение обязательства по уплате налога в связи с применением единого сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения, единого налога на вмененный доход и патентной системы налогообложения характеризуется двусторонним (взаимным) предоставлением прав и обязанностей;

3.4. Отношения по уплате налога в связи с применением единого сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения, единого налога на вмененный доход и патентной системы налогообложения регулируются преимущественно диспозитивным методом.

4. Исследование обязательственного характера правоотношений по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов позволило доказать, что односторонний характер и возникновение в виду властного веления публично-правового субъекта не являются обязательными признаками налогового обязательства.

5. Разработано понятие «развитость механизма правового регулирования отношений по уплате налогов, обусловленных применением специальных налоговых режимов». Это оценочная характеристика комплекса правовых норм, составляющих основной элемент механизма правового регулирования отношений по уплате налогов, обусловленных применением специальных налоговых режимов, свидетельствующая о содержании и количестве правовых средств, предусмотренных для преодоления условий и

обстоятельств, препятствующих воплощению закрепленной налогово-правовыми нормами идеальной модели общественного отношения в объективную действительность и не носящих характера юридической санкции.

6. В целях устранения имеющихся противоречий в правовых нормах предлагается изложить п. 1 ст. 75 Налогового кодекса РФ в следующей редакции: «Пеней признается установленная настоящей статьей денежная сумма, которую налогоплательщик обязан перечислить в бюджет в случае уплаты причитающихся сумм налогов (авансовых платежей) или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки».

7. Соблюдение конституционного принципа верховенства закона обуславливает смену правового статуса государства в процессе действия механизма правового регулирования одного и того же отношения по уплате налога при переходе от стадии фактического состава к стадии правоотношения: государство утрачивает статус публичного субъекта, осуществляющего законодательное регулирование налогового отношения, и приобретает, в лице налогового органа, статус юридического лица публичного права, не наделенного полномочиями по осуществлению нормативно-правового регулирования и подчиняющегося нормам налогового законодательства.

8. Выявлены особенности реализации налогово-правовых норм, регулирующих отношения по уплате налога при применении упрощенной системы налогообложения:

8.1. Если темпы увеличения заработной платы ниже темпов роста валового внутреннего продукта, размер бюджетных доходов, формируемых налоговыми платежами, взимаемыми в связи с применением упрощенной системы налогообложения, находится в обратнопропорциональной зависимости от размера фонда оплаты труда (что обусловлено нормативно определенным главой 26.2 Налогового кодекса РФ порядком исчисления суммы налога при применении упрощенной системы налогообложения). Это обеспечивает, в виду объективно существующего в Российской Федерации превышения показателей роста валового внутреннего продукта над показателями роста оплаты труда, увеличение в каждом следующем финансовом году доходов бюджетов субъектов РФ от налоговых платежей, взимаемых в связи с применением упрощенной системы налогообложения;

8.2. Условием увеличения доходов бюджетов субъектов РФ от применения упрощенной системы налогообложения является отставание темпов роста заработной платы от темпов роста валового внутреннего продукта (то есть последовательное снижение платы за единицу произведенной продукции), что обуславливает конфликт фискальных интересов субъектов РФ и целей государственной социальной политики.

9. Действие механизма правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением единого сельскохозяйственного налога и

упрощенной системы налогообложения при образовании по итогам налогового периода правовых последствий в виде убытков, полученных налогоплательщиком, продолжается до момента перенесения убытков на будущие налоговые периоды в полном объеме и может достигать десяти лет.

10. Обязательный платеж, уплачиваемый в бюджетную систему РФ в связи с применением патентной системы налогообложения, по своей юридической сущности является сбором, а не налогом.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования. Содержащиеся в настоящей работе выводы и предложения призваны способствовать развитию как теории налогового, так и финансового права в целом, а также совершенствованию соответствующего отраслевого законодательства. Научная значимость диссертации определяется актуальностью разработанных проблем в свете проводимой Российской Федерацией внутренней правовой и экономической политики. Теоретические выводы могут быть применены в научно-исследовательской работе, при совершенствовании правоприменительной деятельности, в процессе преподавания учебных курсов «Финансовое право», «Налоговое право», «Финансовый контроль» в юридических ВУЗах и на юридических факультетах высших учебных заведений.

Апробация результатов исследования. Основные положения, сформулированные в диссертации, рецензировались, обсуждены и одобрены на заседании кафедры финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия».

Полученные научные результаты апробированы посредством участия автора в следующих научно-практических конференциях: Международная научно-практическая конференция «Финансовая система: экономические и правовые проблемы ее функционирования (в кризисных и посткризисных условиях)» (г. Саратов, СГЮА, 2 июня 2010 г.); Международный Конституционный Форум «Участие граждан в управлении делами государства: проблемы правового регулирования и реализации в условиях модернизации России» (г. Саратов, СГУ, 10 декабря 2010 г.); Международная научно-практическая конференция «Институциональные проблемы современного финансового права» (г. Саратов, СГЮА, 2 июня 2011 г.); Международная научно-практическая конференция «Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения)» (г. Саратов, СГЮА, 3-4 июня 2011 г.); Международная научно-практическая конференция «Право и его реализация в XXI веке» (г. Саратов, СГЮА, 29-30 сентября 2011 г.); Международная научно-практическая конференция «Финансовая безопасность: экономические и правовые проблемы» (г. Саратов, СГЮА, 31 мая 2012 г.); Всероссийская научно-практическая конференция «Юридическая наука и правоприменение» (г. Саратов, СГЮА, 1-2 июня 2012 г.); Международная научно-практическая конференция «Правовая политика и модернизация государственности» (г. Ставрополь, СКФУ, 13-14 декабря 2012 г.).

Результаты диссертационного исследования использованы автором при проведении лекционных и семинарских занятий по дисциплинам «Финансовое право», «Банковское право», «Налоговое право» в ФГБОУ ВПО «Саратовский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского».

Основные положения настоящей работы опубликованы в двенадцати научных статьях, три из них – в российских рецензируемых научных журналах, перечень которых утвержден ВАК при Минобрнауки РФ.

Структура диссертации. Внутреннее построение работы предопределено особенностями поставленных задач, объектом и целью исследования. Диссертация состоит из введения, двух глав, объединяющих десять параграфов, заключения и библиографического списка использованных источников.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность избранной темы диссертации, формулируются объект и предмет исследования; осуществляется постановка цели работы и задач, посредством решения которых предполагается достичь заявленной цели; определяются теоретические, философские и методологические основания, составившие научный базис, из которого диссертант исходил при проведении исследования; обосновывается научная новизна работы и формулируются положения, выносимые на защиту; раскрывается теоретическая и практическая значимость исследования, указывается на способы апробации полученных научных результатов.

В **главе первой «Теоретические основы правового регулирования отношений по уплате налогов, обусловленных применением специальных налоговых режимов»** анализируется система юридических категорий, с использованием которых в теории права осуществляется описание последовательного процесса претворения требований правовой нормы в объективную действительность. Содержание главы составляет исследование как механизма правового регулирования налогового

отношения в целом, так и его структурных элементов (стадий), которым посвящены отдельные параграфы работы.

В параграфе 1.1. «Механизм правового регулирования: теоретические основы» исследуются существующие в правовой науке определения понятия «механизм правового регулирования», устанавливается, что их многообразие сводится к двум концептуальным подходам: первый предлагает рассматривать механизм правового регулирования, делая акцент на правореализацию, концентрируя внимание в первую очередь не на юридических конструкциях, а на достижении конкретного объективного результата (удовлетворении интересов субъектов права). Второй подход заключается в выделении таких элементов, которые в совокупности свидетельствуют о том, что в данной интерпретации механизм правового регулирования не предполагает практической реализации правовой нормы в реальной жизни, а ограничивается в своей сути лишь процессом правотворчества. В такой ситуации более предпочтительным следует признать первый из приведенных подходов к пониманию сущности механизма правового регулирования.

Кроме того, соглашаясь с представлением о механизме правового регулирования как о нормативно-организованном, последовательно осуществляемом комплексном процессе, направленном на результативное воплощение правовых норм в жизнь, в параграфе 1.1. обосновывается гипотеза о том, что механизм правового регулирования действует во времени, и обладает такой характеристикой как продолжительность своего действия.

В параграфе 1.2. «Норма права как элемент механизма правового регулирования отношений по уплате налогов» устанавливается, что роль первого элемента механизма правового регулирования отношения по уплате налога выполняет комплекс правовых норм различного назначения, который может включать в свой состав не только нормы налогового права, но и нормы смежных отраслей права, в частности, гражданского.

Кроме того диссертантом опровергается распространенная гипотеза о том, что налоговые правоотношения возникают только как следствие действия налогово-правовой нормы, доказывается возможность возникновения ряда правоотношений в сфере налогообложения по причине участия субъекта в общерегулятивных правоотношениях.

Параграф 1.3. «Юридический факт (фактический состав) в системе элементов механизма правового регулирования отношений по уплате налогов» посвящен исследованию совокупности действий и событий, непосредственно порождающей правоотношение по уплате налога. Диссертантом анализируется факт истечения срока (налогового (отчетного) периода или срока, конечный момент которого определен датой получения налогового уведомления) в составе юридических фактов, влекущих возникновение исследуемого правоотношения и преобразование «квази-обязанности» в действительную обязанность по уплате налога.

В результате убедительно доказывается, что истечение срока является обязательным элементом (наряду с объектом налогообложения) фактического состава, порождающего правоотношение по уплате налога.

В *параграфе 1.4. «Особенности правоотношения по уплате налогов как элемента механизма налогового-правового регулирования»* автор обращается к исследованию сущности правоотношения по уплате налогов налогоплательщиком, применяющим специальные налоговые режимы. В частности, устанавливается, что по своему юридическому содержанию оно является обязательственным, так как удовлетворяет всем выделяемым в теории признакам налогового обязательства. Доказывается, что обязательство по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов представляет собой практически «чистое» обязательство, не ограниченное условиями, обычно налагаемыми в финансово-правовой литературе на теоретическую модель налогового обязательства, так как, во-первых, его исполнение характеризуется двусторонним (взаимным) предоставлением прав и обязанностей (налогоплательщик предоставляет государству налоговый платеж, а государство налогоплательщику – право осуществлять учет доходов и расходов в упрощенном порядке, не уплачивать налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций (доходы физических лиц), налог на имущество организаций (физических лиц) и пр.); во-вторых, указанное обязательство возникает из соглашения сторон в порядке, аналогичном заключению гражданско-правовой сделки.

Кроме того, факт возникновения из соглашения сторон и двусторонний (взаимный) характер предоставления в совокупности с динамикой изменения объема прав и обязанностей налогоплательщика и налогового органа позволяют утверждать, что отношения по уплате налогов в связи с применением рассматриваемых специальных налоговых режимов регулируются преимущественно диспозитивным методом.

Исследованию процесса реализации участниками налогового правоотношения предоставленных им прав и возложенных на них обязанностей посвящен *параграф 1.5. «Реализация прав и обязанностей – заключительная стадия механизма правового регулирования отношений по уплате налогов»*. Рассмотрев подробно особенности процесса правореализации с позиций как общей теории права, так и теории финансового и налогового права, автор делает предположение о том, что главной причиной уклонения налогоплательщиков от исполнения обязанности по уплате налога является индивидуальная безвозмездность налоговых платежей и предлагает в качестве способа стимулирования правомерного поведения обязанного участника налогового правоотношения ввести в действующую систему налогообложения коммерческой деятельности элементы индивидуальной возмездности, которые, во-первых, будут способствовать заинтересованности организаций и индивидуальных предпринимателей в исполнении налоговой обязанности; во-вторых, позволят сократить расходы государственного бюджета на налоговое администрирование; в-третьих, дадут хозяйствующим субъектам

возможность осуществлять более эффективное бизнес-планирование; в-четвертых, позволят осуществить перераспределение трудовых ресурсов от низкодоходных предприятий к высокодоходным предприятиям.

Глава вторая «Механизм правового регулирования отношений по уплате налогов, обусловленных применением специальных налоговых режимов: особенности элементов и специфика структуры» посвящена исследованию описанных в главе первой диссертации как общих, так и частных признаков и закономерностей налогового правоотношения в контексте исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы. Диссертантом выявляется система специфических особенностей возникновения, развития и прекращения данных правоотношений, что приводит к формированию авторской концепции механизма правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов.

В **параграфе 2.1. «Нормативно-правовое регулирование единого сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения, единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и патентной системы налогообложения – основа действия механизма правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов»** устанавливается, что гипотезы большинства правовых норм, содержащихся в главах 26.1-26.3 Налогового кодекса РФ сконструированы и зафиксированы таким образом, что разделены, по существу, на две составляющие: 1) «общая часть» гипотезы – носит универсальный характер, концентрируется в отдельных статьях Налогового кодекса РФ и включается в гипотезы большинства правовых норм, непосредственно регулирующих отношение по уплате налога в связи с применением того или иного специального налогового режима; 2) «конкретная (специальная) часть» гипотезы – является уточняющим положением и указывает на условия, при наличии которых подлежит применению конкретная правовая норма.

Также в целях оценки первого элемента механизма правового регулирования автор предлагает ввести в научный оборот понятие «развитость механизма правового регулирования отношений по уплате налогов, обусловленных применением специальных налоговых режимов», формулирует его определение и разграничивает с понятием «эффективность правового регулирования».

Параграф 2.2. «Особенности фактического состава как элемента механизма правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов» посвящен исследованию структурных частей фактического состава, влекущего возникновение исследуемых правоотношений. Методом анализа доказывается, что фактический состав, кроме факта наличия объекта налогообложения и факта истечения налогового (отчетного) периода (на что указывалось в параграфе 1.3), обязательно включает в себя факт участия налогоплательщика в

статусном правоотношении, определяющем его права и обязанности как субъекта, применяющего специальный налоговый режим.

Кроме того устанавливается, что данное статусное правоотношение является юридическим фактом «длящегося» характера и участвует в качестве элемента фактического состава в возникновении ряда последовательно сменяющих друг друга правоотношений по уплате налога в связи с применением того или иного специального налогового режима.

Анализируя взаимообусловленность возникновения перечисленных выше элементов фактического состава, автор выявляет последовательность накопления юридических фактов для каждого из исследуемых налоговых режимов, не распространяя выявленные особенности лишь на отношения по уплате налога в связи с применением патентной системы налогообложения.

В параграфе 2.3. «Правоотношение в системе элементов механизма налогово-правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов» диссертантом проведен теоретический анализ в рамках конструкции механизма правового регулирования процесса модификации правового статуса государства.

Исследование объема прав и обязанностей государства на разных стадиях механизма правового регулирования общественного отношения по уплате налога показывает, что в процессе действия данного механизма государство при переходе к стадии правоотношения прекращает выступать в качестве субъекта, осуществляющего правовое регулирование посредством формирования налогового законодательства, и начинает выступать в лице налогового органа как участник правоотношения, не осуществляющий правового регулирования и подчиняющийся требованиям налогового законодательства наравне с налогоплательщиком. Такое изменение объема прав и обязанностей при переходе от одной стадии механизма правового регулирования к другой свидетельствует о смене правового статуса государства в процессе действия механизма правового регулирования одного и того же отношения по уплате налога. Представляется, что теоретически описать статус, приобретаемый государством при переходе к стадии правоотношения, можно с использованием концепции юридического лица публичного права: в процессе действия механизма правового регулирования одного и того же отношения по уплате налога при переходе от стадии фактического состава к стадии правоотношения государство изменяет свой правовой статус, утрачивая статус публичного субъекта, осуществляющего законодательное регулирование налогового отношения, и приобретая, в лице налогового органа, статус юридического лица публичного права.

Параграф 2.4. «Реализация прав и обязанностей участников правоотношения как элемент механизма правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов» посвящен рассмотрению вопросов реализации своих прав и обязанностей налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы, в том числе исследованию фискальных последствий исполнения обязанности по уплате налога и способов ее обеспечения.

Диссертант приходит к выводу о неточности легального определения термина «пени» и предлагает изложить п. 1 ст. 75 Налогового кодекса РФ в авторской реакции, которая выносится в качестве самостоятельного положения на защиту.

Автором подробно исследовано влияние, оказываемое изменением соотношения таких статистических показателей, как валовой внутренний продукт и величина оплаты труда в целом по Российской Федерации на объем налоговых доходов бюджетов субъектов РФ, получаемых от применения упрощенной системы налогообложения. Это позволило сформулировать выводы о том, что превышение показателей роста валового внутреннего продукта над показателями роста оплаты труда, объективно существующее в Российской Федерации, обеспечивает увеличение в каждом следующем финансовом году доходов бюджетов субъектов РФ от налоговых платежей, взимаемых в связи с применением упрощенной системы налогообложения, а также о наличии конфликта фискальных интересов субъектов РФ и целей государственной социальной политики, обусловленного тем, что условием повышения доходов бюджетов субъектов РФ от применения упрощенной системы налогообложения является отставание темпов роста заработной платы от темпов роста валового внутреннего продукта (то есть последовательное снижение платы за единицу произведенной продукции).

В диссертации установлено, что действие механизма правового регулирования отношения по уплате налога в связи с применением системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей и упрощенной системы налогообложения начинается в момент окончания налогового периода, продолжается до момента достижения цели правового регулирования данного общественного отношения (посредством реализации всеми участниками правоотношения своих прав и обязанностей) и, в отдельных случаях, может достигать десяти лет.

В Параграфе 2.5. «Механизм правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением патентной системы налогообложения» устанавливается, что механизм правового регулирования отношения по уплате налога в связи с применением патентной системы налогообложения обладает всеми особенностями, выявленными при исследовании единого сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход, за некоторыми исключениями: 1) необходимый фактический состав включает в себя только два юридических факта – наличие объекта налогообложения и наличие статусного правоотношения. При этом статусное правоотношение не носит длящегося характера; 2) обязательный платеж, вносимый в бюджетную систему РФ в связи с применением патентной системы налогообложения, по своей юридической сущности является сбором, а не налогом.

В **заключении** комплексно излагаются результаты и выводы, полученные автором по итогам исследования, описанного в отдельных параграфах и главах диссертации.

Основные положения диссертации отражены в следующих публикациях автора:

- статьи, опубликованные в российских рецензируемых научных журналах, перечень которых утвержден ВАК при Министерстве образования и науки РФ

1. *Кондукторов А.С.* Фактический состав правоотношения по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2012. № 6. С. 190-194 (0,44 п.л.);

2. *Кондукторов А.С.* Об элементах фактического состава, порождающего правоотношение по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов // Ленинградский юридический журнал. 2012. № 4. С. 77-84 (0,49 п.л.);

3. *Кондукторов А.С.* О налоговом обязательстве // Ленинградский юридический журнал. 2013. № 3. С. 86-89 (0,27 п.л.);

- статьи, опубликованные в сборниках по материалам международных и всероссийских конференций

4. *Кондукторов А.С.* Доходы бюджетов субъектов Российской Федерации от налогов, уплачиваемых в связи с применением упрощенной системы налогообложения, в условиях сокращения фондов оплаты труда // Финансовая система: экономические и правовые проблемы ее функционирования (в кризисных и посткризисных условиях): сб. науч. тр. (по матер. междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 2 июня 2010 г.) / отв. ред. *Е.В. Покачалова*. Саратов: изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. С. 304-308 (0,27 п.л.);

5. *Кондукторов А.С.* Исполнение конституционной обязанности по уплате налогов и сборов на примере упрощенной системы налогообложения // Участие граждан в управлении делами государства: проблемы правового регулирования и реализации в условиях модернизации России: матер. междунар. Конституционного Форума (Саратов, 10 декабря 2010 г.) / отв. ред. *Г.Н. Комкова*. Саратов: изд-во «Саратовский источник», 2010. С. 148-152 (0,28 п.л.);

6. *Кондукторов А.С.* О начислении пени на авансовые платежи по налогу // Институциональные проблемы современного финансового права: сб. науч. тр. (по матер. междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 2 июня 2011 г.) / отв. ред. *Е.В. Покачалова*. Саратов: изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. С. 247-249 (0,19 п.л.);

7. *Кондукторов А.С.* О функциональной роли государства в механизме правового регулирования отношений по уплате налога // Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения): сб. тезисов докладов (по матер. междунар. науч.-практ. конф., г. Саратов, 3-4 июня 2011 г.) / отв. ред. *О.С. Ростова*. Саратов: изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. С. 164-165 (0,25 п.л.);

8. *Кондукторов А.С.* Обязанность и обязательство в финансовом праве // Право и его реализация в XXI веке: сб. науч. тр. (по матер. междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 80-летию Саратовской государственной юридической академии, Саратов, 29-30 сентября 2011 г.): в 2 ч. / под общ. ред. *С.Н. Туманова*. Ч. 2. Саратов: изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2011. С. 42 (0,2 п.л.);

9. *Кондукторов А.С.* Индивидуальная возмездность как способ обеспечения финансовой безопасности // Финансовая безопасность: экономические и правовые проблемы: сб. науч. тр. (по матер. междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 31 мая 2012 г.) / [редкол.: *Е.В. Покачалова* (отв. ред.) и др.]. Саратов: изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2012. С. 91-95 (0,25 п.л.);

10. *Кондукторов А.С.* О применении «неклассических» методов в исследовании классического механизма правового регулирования налоговых отношений // Юридическая наука и правоприменение (V Саратовские правовые чтения): сб. тезисов докладов всерос. науч.-практ. конф. (г. Саратов, 1-2 июня 2012 г.) / [редкол.: *О.Ю. Рыбаков* (отв. ред.) и др.]. Саратов: изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2012. С. 212-213 (0,26 п.л.);

11. *Кондукторов А.С.* Развитие механизма правового регулирования отношений по взиманию налогов как результат финансово-правовой политики (попытка теоретического осмысления) // Правовая политика и модернизация государственности: матер. междунар. науч.-практ. конф. (Ставрополь, 13-14 декабря 2012 г.). Т. 2. Пятигорск: Рекламно-информационное агентство на Кавминводах, 2012. С. 149-151 (0,28 п.л.);

- статьи, опубликованные в иных изданиях

12. *Кондукторов А.С.* О применении правовых позиций высших судебных инстанций в судебной практике // Актуальные проблемы публичного права: межвуз. сб. науч. тр. молодых ученых / Отв. ред. *О.Ю. Бакаева*. Саратов: Саратовский государственный социально-экономический университет, 2012. С. 64-65 (0,13 п.л.).