

Министерство образования и науки Российской Федерации
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ Н.Г. ЧЕРНЫШЕВСКОГО»

Кафедра таможенного, административного и финансового права

**НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ КАК СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВЫХ
ПРАВООТНОШЕНИЙ**

АВТОРЕФЕРАТ МАГИСТЕРСКОЙ РАБОТЫ

студентки 3 курса юридического факультета
направление подготовки 40.04.01 «Юриспруденция»
профиль «Налоговое, бюджетное и банковское право»

Луновой Юлии Витальевны

Научный руководитель
канд. юрид. наук, доцент

 09.01.2018

Мильшина И.В.

Зав.кафедрой таможенного,
административного и финансового права
канд. юрид. наук


09.01.2018

Овсянников С.А.

Саратов 2018

Актуальность темы исследования. В течение XX в. наблюдалось усиление регулирующей роли государства в развитии экономики, сопровождающееся увеличением государственных расходов и соответственно доли финансов, перераспределяемых за счет налогов. Вместе с тем, эффективная управленческая деятельность государства в экономике в настоящее время невозможна без научно обоснованной и прозрачной государственной налоговой политики.

От продуманности и адекватности налоговой системы зависит эффективность деятельности основных звеньев национальной экономики, развитие предпринимательской инициативы, бизнеса и удовлетворение основных потребностей государства. Поэтому закономерно, что в современных условиях налоги и налоговая политика стали важнейшим объектом и направлением исследования рыночных реформ. Налоговая политика существенно влияет на экономическую и общую государственную безопасность страны, а роль налогов и налоговой системы особенно возрастает в связи с тем, что они являются одним из немногих рычагов регулирования экономических и социальных процессов, которыми располагает государство.

Экономическая безопасность и ее налоговая составляющая – налоговое администрирование в последние годы приобретают в Российской Федерации особую актуальность. На современном этапе развития рыночных отношений наиболее существенными угрозами в сфере налогообложения являются недостаточность собираемости налоговых платежей, сопротивление уплате налогов, продиктованное желанием налогоплательщиков максимизировать свой доход.

Кроме того, наблюдаются многочисленные нарушения в налоговой сфере, имеется задолженность по налоговым платежам перед бюджетами всех уровней, а также значительный объем неконтролируемого (теневого) сектора экономики. Данные факторы представляют собой колоссальную

проблему для российского государства с точки зрения налоговой и экономической безопасности в целом.

Все вышеизложенное свидетельствует об актуальности выбранной для исследования темы, ее своевременности как с позиции теоретической, так и практической.

Степень разработанности проблемы. Современным проблемам регулирования налоговых органов как субъектов налоговых правоотношений посвящены работы таких ученых, как: Быков С.С., Долгополов О.И., Кучеров И.И., Кикин А.Ю., Русяев Н.А., Цыганков Р.М. и др.

Несмотря на многочисленные публикации, посвященные данной теме, некоторые вопросы деятельности налоговых органов до сих пор остаются недостаточно исследованными, что вызывает потребность в комплексном исследовании налоговых органов как субъектов налоговых правоотношений с учетом реформы налоговой системы и изменения полномочий и структуры органов исполнительной власти.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе правового регулирования налоговых органов как субъектов налоговых правоотношений.

Предметом исследования выступают нормы финансового, налогового и других отраслей права, регулирующие деятельность налоговых органов.

Цель исследования – провести комплексный правовой анализ имеющихся источников, посвященных особенностям правового статуса налоговых органов как субъектов налоговых правоотношений, выявить проблемы и рассмотреть перспективы развития налоговых органов в современных условиях.

Для достижения указанной цели были поставлены и решены следующие задачи:

1) изучить особенности становления и развития налоговых органов в России;

2) определить правосубъектность и компетенцию налоговых органов как субъектов налоговых правоотношений;

3) охарактеризовать налоговый контроль как основное направление деятельности налоговых органов;

4) изучить полномочия налоговых органов по применению способов обеспечения уплаты налогов и сборов;

5) рассмотреть отдельные аспекты применения ответственности к налоговым органам за правонарушения области налогообложения;

б) определить перспективы развития налоговых органов в современных условиях.

Теоретической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных юристов и экономистов в области налогового устройства, раскрывающие общие закономерности развития налоговой системы; результаты научных исследований российских и зарубежных ученых в области налогообложения.

Особое внимание было уделено анализу трудов специалистов в области финансового и налогового права: О.И. Долгополова, Н.Н. Иншина, Е.Р. Мухиной, С.Г. Пепеляева, А.Н. Попоновой и др.

Отдельные проблемы, рассматриваемые в настоящей работе, нашли свое отражение в диссертационных исследованиях С.С. Быкова, А.М. Гоголева, Р.М. Цыганкова, С.А. Шорникова и других ученых.

Методологической базой исследования явились общенаучные методы познания, системный анализ и синтез, аналогия, структурный, сравнительный, экономико-статистический методы анализа, сравнительно-правового и технико-юридического методов, которые служат одними из важных средств изучения правовых явлений. Благодаря их применению становится возможным выявить общее, особенное и единичное в правовых системах современности.

Эмпирическая основа исследования базируется на Конституции Российской Федерации, нормативных правовых актах федерального и

регионального уровня, прежде всего на положениях Налогового кодекса РФ, материалах правоприменительной и судебной практики.

Научная новизна исследования обусловлена тем, что настоящая работа представляет собой комплексное системное исследование особенностей правового регулирования налоговых органов в современных условиях реформирования всей финансовой сферы. Особое внимание уделяется анализу многочисленных проблем, возникающих в процессе определения роли налоговых органов, как субъектов финансового права, которые или не получили до настоящего времени надлежащего освещения, или продолжают вызывать споры среди исследователей.

Теоретическая значимость работы направлена на укрепление методологических основ качества правового регулирования деятельности налоговых органов как субъектов налоговых правоотношений. Положения магистерской работы способствуют уточнению и развитию понятийного аппарата общей теории права, финансового, налогового права и основ российского законодательства.

Практическая значимость исследования: результаты магистерской работы могут быть использованы в учебной и практической деятельности, работниками судов и юридических консультаций.

Достоверность и обоснованность полученных результатов обеспечиваются согласованностью методологической базы, выступающей теоретическим и практическим основанием осуществления комплекса методов, логически ориентированных на цель, объект, предмет и задачи исследования, организацией эмпирического исследования, логикой построения анализа результатов и проверки гипотез.

Положения, выносимые на защиту.

1. Исходя из сложности и многоаспектности исследуемой темы и фиксированного объема работы, магистрант не претендует на исчерпывающее освещение всех ее аспектов. В работе рассматриваются

только наиболее важные, концептуальные вопросы правового статуса налоговых органов.

2. В отличие от гражданско-правовых мер, налоговым обеспечительным мерам не присуще свойство акцессорности, что проявляется в следующем:

1) в налоговом праве изменение или прекращение основной налоговой обязанности не влечет «автоматического» прекращения способов ее обеспечения;

2) в законодательстве о налогах и сборах меры ответственности и способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов не отождествляются, соответственно не применяются и общеправовые принципы, относимые к мерам ответственности (например, принцип обратной силы в случае смягчения ответственности);

3) согласно нормам гражданского права срок исковой давности по акцессорным (дополнительным) требованиям прекращается с истечением срока давности по требованию из основного обязательства (ст.207 ГК РФ¹). В налоговом праве работает аналогичное правило, исключение составляет пеня (п.5 ст.108 НК РФ).

3. Стимулирование взаимодействия между налоговыми органами по выявлению налоговых правонарушений (преступлений) следует добиться путём внедрения в рейтинговую систему инспекции критерия, отвечающего за активное взаимодействие между налоговыми инспекциями с целью выявления и устранения налоговых правонарушений (преступлений) и схем уклонения от налогообложения, и наказаний в случае бездействия. Такое нововведение должно мотивировать инспекции и как результат улучшить взаимодействия между налоговыми инспекциями.

Апробация результатов исследования. Основные положения работы изложены в публикациях по теме диссертации:

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 29 июля 2017) // Собрание законодательства РФ. 1994. № 32. Ст. 3301; 2017. № 31 (Часть I). Ст. 4748.

Структура работы состоит из введения, трех глав, шести параграфов, заключения и списка использованных источников.

Основное содержание работы

Первая глава «Теоретико-правовые основы деятельности налоговых органов как субъектов налоговых правоотношений», посвящена исследованию истории становления и развития налоговых органов в России. В ней проведен историко-правовой анализ правового регулирования деятельности данных органов.

В *первом параграфе*, исходя из проведенного анализа, выделены этапы функционирования названных органов и их предшественников, выполнявших фискальные функции, начиная со времен Древней Руси.

Автором обращается внимание на то, что период Киевской Руси и Московского государства (IX в. - первая половина XVIII в.) явился периодом формирования прообраза налоговых органов. Первоначально пополнение казны Киевской Руси происходило с помощью взимания дани, которая была по существу одним из первых прямых налогов.

В работе отмечено, что период Российской империи (первая половина XVIII в. - 1917 г.) способствовал развитию государства и совершенствованию его налоговой системы. Большие преобразования в системе учреждений Российского государства произошли в эпоху Петра I, были образованы финансовые учреждения: Камер-коллегия (надзор и управление за всеми казенными доходами), Штатс-контор-коллегия (ведала государственными расходами), Ревизион-контора при Сенате (контроль и наблюдение за поступлением и расходованием государственных средств и ревизия всех счетных дел).

Было выявлено, что во времена императрицы Екатерины II происходит преобразование системы государственных учреждений. В период царствования Александра I манифестом от 8 сентября 1802 г. образовано Министерство финансов, в ведении которого были сосредоточены полномочия по управлению всеми государственными доходами и расходами. В Российской империи 30 апреля 1885 г. началось становление специализированной податной службы, которая просуществовала до 1917 г.

Во *втором параграфе* «Общая характеристика налоговых органов Российской Федерации» характеризуются основные виды и принципы налоговых органов.

Автор замечает, что важным условием работы налоговых органов является соблюдение принципов финансово-контрольной деятельности. Основными принципами финансово-контрольной деятельности налоговых органов являются: принцип верховенства права, принцип применения дискреционных полномочий, принцип единообразия правоприменительной практики.

Отмечено, что для осуществления финансово-контрольной деятельности налоговых органов особый интерес представляет принцип применения дискреционных полномочий. Принцип применения дискреционных полномочий выражается в том, что дискреционные полномочия налоговых органов не могут осуществляться иначе как по основаниям, в порядке и сроки, которые предусмотрены финансовым законодательством, а формулируемые в ходе правоприменения судебные и иные правовые позиции в сферах налогообложения и денежного обращения должны отвечать принципу связанности налоговых органов нормативными правовыми актами.

Принцип единообразия правоприменительной практики налоговых органов при осуществлении финансово-контрольной деятельности означает обязанность нижестоящих налоговых органов при реализации дискреционных полномочий руководствоваться правовой позицией Федеральной налоговой службы по толкованию нормативных правовых актов. Цель данного принципа – единообразное понимание и применение налоговыми органами нормативных правовых актов в сферах налогообложения и денежного обращения.

Сделан вывод, что рассмотренный перечень принципов не является исчерпывающим и может быть дополнен принципами организации государственного финансового контроля, которые зафиксированы в Лимской

декларации руководящих принципов контроля², в Декларации об общих принципах деятельности высших органов финансового контроля государств - участников Содружества Независимых Государств, а также в Декларации принципов деятельности контрольно-счетных органов Российской Федерации: независимости, компетентности, ответственности, оперативности, доказательности, системности, гласности, соблюдения профессиональной этики.

Автором сделан вывод о возможности выделить следующие существенные признаки налоговых органов:

- 1) относятся к системе субъектов государственного финансового контроля;
- 2) осуществляют финансово-контрольную деятельность в сферах налогообложения и денежного обращения;
- 3) обладают правосубъектностью;
- 4) обладают правовым статусом;
- 5) участвуют в финансово-контрольных правоотношениях.

В *третьем параграфе* «Правосубъектность и компетенция налоговых органов как субъектов налоговых правоотношений» проводится анализ основных элементов, составляющих правовой статус налоговых органов в налоговых отношениях. В работе отмечено, что налоговые отношения являются формой реализации публичных интересов через осуществление налоговых прав налоговыми органами.

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, возникновение правоспособности, дееспособности и деликтоспособности.

²Лимская декларация руководящих принципов контроля (Принята в г. Лиме 17 октября 1977 – 26 октября 1977 IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ)) // Документ опубликован не был. СПС Консультант плюс.

Автором сделан вывод, что правосубъектность налоговых органов – юридическое качество, выражающее способность налоговых органов иметь и осуществлять контрольные полномочия, предусмотренные нормативными правовыми актами в сферах налогообложения и денежного обращения, а также отвечать за их неисполнение или ненадлежащее исполнение по основаниям и в пределах, в порядке и сроки, установленные нормативными правовыми актами.

Вторая глава «Практические аспекты особенностей участия налоговых органов в налоговых правоотношениях» посвящена изучению особенностей налогового контроля как основного направления деятельности налоговых органов, реализации полномочий по применению способов обеспечения уплаты налогов и сборов, вопросам применения ответственности налоговых органов за правонарушения в области налогообложения.

В *первом параграфе* «Налоговый контроль как основное направление деятельности налоговых органов» исследуются установления форм контроля, разработки и совершенствования нормативной базы в данной сфере, вопросы учета.

Проанализированы основные функции, выполняемые с помощью налогового контроля, представленные на рис. 1.



Рис. 1. Функции налогового контроля

Отмечено, что для осуществления контроля могут использоваться различные методы, к числу которых относятся: проверки, которые подразделяются на документальные и камеральные; обследование, основанное на личном ознакомлении проверяющего с отдельными сторонами деятельности предприятий и организаций по месту их нахождения. При этом могут не только изучаться финансовые документы, но и проводиться наблюдение, опрос сотрудников, контрольные замеры, обследование помещений, используемых для осуществления хозяйственной деятельности, экономический анализ, который предполагает анализ исполнения доходной и расходной части бюджета, а также анализ смет бюджето-получателей. Очень эффективной мерой является ревизия – комплекс взаимосвязанных проверок финансово-хозяйственной деятельности предприятий, учреждений, организаций.

Во *втором параграфе* «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 работе подтверждается, что деятельность налоговых органов по обеспечению поступлений налогов и сборов в бюджетную систему страны носит приоритетный характер в рамках деятельности государства.

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 работе отмечено, что природа ответственности государства за убытки, причиненные налоговыми органами, - бюджетно-правовая. С момента совершения налоговым органом (должностным лицом) деяния, запрещенного Налоговым кодексом РФ, и причинения налогоплательщику

убытков возникают и развиваются финансовые правоотношения, в результате которых государство расходует публичные финансы в целях возмещения налогоплательщикам причиненных убытков. Только наличие четырех элементов состава правонарушения (объект правонарушения, субъект правонарушения, объективная сторона правонарушения, субъективная сторона правонарушения) является неотъемлемым условием для возникновения обязанности государства по возмещению убытков из федерального бюджета.

В третьей главе «Перспективы развития налоговых органов в современных условиях» акцентируется внимание на понятии термина «налоговый потенциал». Налоговый потенциал представляет собой совокупный объем налоговых доходов территории, посредством которых рассматриваемый регион или муниципальное образование имеет возможность выполнять и решать свои социально-экономические функции и задачи.

Автор делает вывод, что в последнее время большинство регионов и муниципальных образований нуждаются в повышении уровня налогового потенциала соответствующей территории. Это возможно посредством выявления и пресечения нарушений, возникающих при исчислении и уплате налогов. Предложено провести информационно-разъяснительную работу среди населения, которая будет направлена на повышение уровня собираемости налогов. Соблюдение этих правил, по мнению автора, поможет увеличить уровень налогового потенциала территории, что позволит регионам и муниципальным образованиям в полной мере выполнять социально-экономические функции.

Отмечено, что в соответствии со ст. 30 НК РФ налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а это значит, что главной целью работы налоговых органов является своевременное и полное поступление налогов в бюджет. Однако, каждая Инспекция в ходе работы решает непосредственно

только свои задачи, исполнение которых формирует её показатели, которые не направлены на достижение главных целей, возложенных на налоговые органы как на единую централизованную систему. Сделан вывод, что в результате таких бездействий понижается результативность работы налоговых органов в целом, что приводит к увеличению налоговых правонарушений и преступлений, и низкой собираемости налогов и росту теневой экономики.

Главными причинами данной проблемы, по мнению автора, являются:

–отсутствие работы с персоналом по разъяснению главной цели работы налоговых органов. В результате чего даже руководство отдельно взятых налоговых инспекций не понимает, что задачи, решаемые конкретно взятой инспекцией, должны вести к достижению главной цели работы налоговых органов как единой системы;

–искусственно созданная конкуренция между налоговыми органами. Например, сумма средств материального стимулирования зависит от места Инспекции в «рейтинге Инспекций», которое зависит от различных показателей инспекции;

–отсутствие мотивации и стимулирования взаимодействия между налоговыми органами по выявлению налоговых правонарушений (преступлений)³.

Отмечено, что в современных условиях экономического развития России происходит формирование принципиально новых форм налоговых отношений, направленных на совершенствование налогового контроля и повышение его эффективности. В этих целях реализуется Дорожная карта «Совершенствование налогового администрирования», которая представляет собой план мероприятий, направленных на достижение следующих целей:

– формирование оптимальной для Российской Федерации модели института предварительного налогового разъяснения на основе проведенного

³ Ланина И. Б. Первичные документы в бухгалтерском и налоговом учете. М.: Омега-Л, 2014. С.163.

анализа. Повышение прозрачности правоприменения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

- выработка критериев оценки эффективности заключенных соглашений о расширенном информационном взаимодействии налоговых органов и налогоплательщиков. Подготовка предложений по совершенствованию законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в части внедрения режима «расширенного информационного взаимодействия». Повышение эффективности существующего порядка налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков;

- повышение эффективности деятельности налоговых органов за счет обеспечения более грамотной работы налогоплательщиков и сохранения добровольности института налогового консультирования;

- повышение объективности рассмотрения результатов налоговых проверок. Снижение нагрузки на систему арбитражных судов в Российской Федерации.

Сделан вывод, что перспективным направлением деятельности налоговых органов России является проведение налогового мониторинга, который основан на соглашениях о сотрудничестве между государством и налогоплательщиком. Применение такой формы взаимодействия как налоговый мониторинг позволит не только налоговым органам повысить эффективность налоговых проверок, но и крупнейшим налогоплательщикам снизить налоговые риски, количество судебных разбирательств, повысить инвестиционную привлекательность.

По мнению автора, стимулирование взаимодействия между налоговыми органами по выявлению налоговых правонарушений (преступлений) следует добиться путём внедрения в рейтинговую систему инспекции критерия, отвечающего за активное взаимодействие между налоговыми инспекциями с целью выявления и устранения налоговых правонарушений (преступлений) и схем уклонения от налогообложения, и наказаний в случае бездействия. Такое нововведение должно мотивировать

инспекции и как результат улучшить взаимодействия между налоговыми инспекциями.

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

Основные положения исследования отражены в следующих публикациях автора:

- 1) Лунева Ю.В. Природа ответственности государства за убытки, причиненные налоговыми органами РФ // Актуальные проблемы правового, социального и политического развития России: материалы IX Международной научно-практической конференции студентов, магистрантов, аспирантов, посвященной 80-летию Саратовской области (21 апреля 2016 г., Саратов) : научное электронное издание / ред кол.: Г.Н. Комкова(отв.ред) [и др.]. -Саратов : СГУ им. Чернышевского, 2016.- 1 электрон. опт. диск (CD-ROM). – С. 392-396.
- 2) Лунева Ю.В. Взаимодействие налоговых органов с таможенными органами // Право и общество в условиях глобализации: перспективы развития (2017 г., Саратов) : сборник научных трудов / под ред. В.В. Бехер, Н.Н. Лайченковой. – Саратов: Саратовский социально-экономический институт (филиал) РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2017. – Вып.5. – С. 77-79.
- 3) Лунева Ю.В. Правовой статус налоговых органов Российской Федерации // Актуальные проблемы правового, социального и политического развития России: материалы X Международной научно-практической конференции студентов, магистрантов, аспирантов (20 апреля 2017г., Саратов) : сборник научных статей / ред кол.: Г. Н. Комкова (отв. ред.) [и др.]. - Саратов : Издательство «Саратовский источник», 2017. – Вып.10. – С.160-162.