

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет) Юридический
институт
Кафедра «Теория государства и права, конституционное
и административное право»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Заведующий кафедрой
_____ Е.В. Титова
_____ 2017 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
(МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ
ОРГАНОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

ЮУрГУ – 40.04.01.2017.338 Юм

Руководитель магистерской
диссертации
к.ю.н., доцент,
доцент кафедры
_____ Е.С. Четвертакова
_____ 2017 г.

Автор магистерской
диссертации магистрант
группы Юм-358
_____ Н.И. Шестаков
_____ 2017 г.

Нормоконтролер
_____ В.П. Худякова
_____ 2017 г.

АННОТАЦИЯ

Шестакова Н.И. Магистерская диссертация
«Правовое регулирование деятельности налоговых
органов Российской Федерации»: ЮУрГУ, Юм-358, 98
с., список используемой литературы и источников – 90
наим.

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.

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

Достижение данной цели исследования непосредственно связана с решением следующих задач:

- 1) выяснить роль налоговых органов в налоговой деятельности государства, исследовать историю их становления и развития;
- 2) уяснить правовой статус налоговых органов;
- 3) 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;

- 4) выявить особенности осуществления налоговыми органами

мероприятий налогового контроля

Ключевые слова: налоговое право, правовое регулирование, прямое налогообложение, косвенное налогообложение.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
ГЛАВА 1. СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	15
1.1. Возникновение и развитие налогообложения	15
1.2. Становление и развитие налоговой службы в России.....	25
ГЛАВА 2. ПОЛНОМОЧИЯ И СТРУКТУРА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	44
2.1. Правовое регулирование деятельности налоговых органов.....	44
2.2. Структура налоговых органов Российской Федерации.....	65
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	88
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ.....	91

ВВЕДЕНИЕ

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 - 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 привлечения 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 «Правовое регулирование деятельности налоговых органов Российской Федерации» представляется как одно из 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. Кузнеченковой, 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.

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

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 налоговопроцессуального 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.Е. Черника, Н.И. Химичевой и др.

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 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 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:

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

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, Н.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.

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. Стариков, 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 Российской Федерации, правовые документы Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации; 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 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 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.

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

2. 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).

3. 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.

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

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.

ГЛАВА 1. СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Возникновение и развитие налогообложения

В Налоговом кодексе Российской Федерации указано следующие определение налога - это обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований.

Исходя из истории развития любого государства можно сказать, что ни одно государство не может обойтись без налогов, поскольку для выполнения своих функций по удовлетворению коллективных потребностей ему требуется определенная сумма денежных средств, которые могут быть собраны только посредством налогов. Следовательно, минимальный размер налогового бремени определяется суммой расходов государства на исполнение минимума его функций: управление, оборона, суд, охрана порядка, – чем больше функций возложено на государство, тем больше оно должно собирать налогов.

В современном обществе налоги - основной источник доходов государства. Помимо этой чисто финансовой функции налоги используются для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на развитие научно-технического прогресса.

Теории налогообложения всегда занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей самых разных эпох. Ф. Аквинский (1225 или 1226 - 1274)

понимал налоги как дозволенную форму грабежа¹. Ш. Монтескье (1689-1755) считал, что ничто не требует столько мудрости и ума, как созидание той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им². А один из основателей теории налогообложения А. Смит (1723 - 1790) полагал, что налоги для тех, кто их выплачивает, - признак не рабства, а свободы³.

Следовательно, как было сказано выше, налоговая система создавалась и развивалась вместе с государством. На первых стадиях государственной организации формой налогообложения возможно считать жертвоприношение, которое было больше принужденным духовным законом, нежели добровольным. Еще в Пятикнижии Моисея сказано: «... и всякая десятина на земле из семени земли и из плодов принадлежит Господу». Следовательно, первоначальная ставка налога составляла десять процентов от полученных доходов.

При развитии государства возникла «светская» десятина, которая взималась в пользу влиятельных князей наряду с церковной десятиной. Это практика имела место в течение многих столетий: от Древнего Египта до Рыцарской Европы. Так, в Античной Греции в VII - VI вв. до н.э. представителями высшего сословия были введены налоги на доходы в размере 1/10 или 1/20 части доходов, что позволяло концентрировать и расходовать денежные средства на содержание наемных армий, строительство храмов, укреплений и т.д.

В это же время в Древнем мире было и серьезное препятствие прямому налогообложению. В Афинах, в частности, считалось, что свободный гражданин не должен платить прямых налогов. Более благое дело было добровольное

¹ Стретерн П. Фома Аквинский за 90 минут – М.: Астрель, 2005.– С.205

² Плавинская Н.Ю. «Дух законов» Монтескье и публицистика Великой французской революции/ Н.Ю. Плавинска – М.: Наука, 1993. – С.572

³ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. / Вступит. статья и комментарий В. С. Афанасьева. – М.: Издательство социально-экономической литературы, 1962. – С.672

пожертвование. А как только предстояли крупные расходы, то совет или народное собрание города устанавливали процентные отчисления от доходов.

Многие части современной государственности берут свое начало в Древнем Риме. Можно проследить как зарождалась римская система налогообложения. Изначально все государство состояло из города Рима и прилегающей к нему местности. В мирное время налоговых податей римляне не платили. Расходы на управление городом и государством были наименьшими; поскольку выбранные магистраты выполняли свои должностные обязанности безвозмездно, порой вкладывая личные ресурсы, поскольку это было почетно. Важнейшую часть расходов составляло строительство социальных зданий, а эти затраты часто возмещались сдачей в аренду общественных земель. Однако в военное время граждане Рима облагались налогами соответственно своим доходам.

Назначение суммы налога определялась каждые пять лет избранными чиновниками-цензорами. Граждане Рима делали цензорам заявление о своем имуществе и семейном положении. Этим закладывались основы декларации о доходах.

В IV-III вв. до н.э. Римское государство увеличивалось, создавались и завоевывались новые города-колонии. Происходили модификации и в налоговом праве. В колониях вводились коммунальные налоги и повинности, как и в Риме, их величина зависела от благосостояния граждан, и их установление происходило каждые 5 лет. Римские граждане, проживавшие за пределами Рима, платили как государственные, так и местные налоги.

В случае победы в войнах налоги убавлялись, а порой совсем упразднялись. Необходимые средства, снабжались контрибуцией завоеванных земель. Коммунальные налоги с граждан, проживавших вне Рима, взимались на постоянной основе.

Рим обращался в империю, в которую входили провинции, жители которых были подданными империи, но не пользовались правами граждан. На подданных возлагалась обязанность по уплате налогов что говорило об их зависимости. Но все это не означало наличие единой налоговой системы. Более высокими налогами облагались те города которые оказывали наибольшее сопротивление легионам. Часто римская власть сохраняла местную систему налогов, изменялось лишь ее направление и использование.

Продолжительное время в римских провинциях не было государственных финансовых органов, на которые была бы возложена обязанность профессионально устанавливать и взимать налоги. Римская власть прибегала к поддержке откупщиков, деятельность которых она не могла должным образом контролировать. В результате все это привело к коррупции, злоупотреблению властью, а затем и к экономическому кризису, разразившемуся в I в. до н.э.

Нужда преобразования финансового хозяйства Римского государства, в том числе и налоговая реорганизация, были важнейшей задачей, которую решал император Август Октавиан (63г. до н.э. -14 г. н.э.). Была значительно урезана практика откупов, переоценена налоговая база провинций, составлены кадастры, проведена перепись, введены обязательные декларации, налоговая служба стала преемственной (то есть опиралась на предшествующие результаты).

Главными налогами в Древнем Риме были земельный и подушный для жителей провинций. Уже в Древнем Риме налоги выполняли не только фискальную, но и стимулирующую функцию. Население уплачивало налоги деньгами. Оно вынуждено было развивать рынок и товарно-денежные отношения, углублять процесс разделения труда градостроение.

Намного позже стала складываться финансовая система Руси - с Объединения Древнерусского государства лишь с конца IX в. Ведущим источником доходов княжеской казны была дань, которая была сначала нерегулярным, а затем все более

систематическим прямым налогом. Князь Олег после своего утверждения в Киеве занялся установлением дани с подвластных племен. Дань собиралась двумя способами: «повозом», когда она привозилась в Киев, и «полюдьемом», в то время когда князья или княжеские дружины сами ехали за нею.

Косвенное налогообложение бытовало в форме торговых и судебных пошлин, так пошлины взимались за перевоз через реку, за право иметь склады и пр.

После татаро-монгольского нашествия основным налогом стал «выход», взимаемый баскаками - уполномоченными хана, позднее самими русскими князьями. «Выход» взимался с каждой мужской души и со скота. Каждый удельный князь собирал дань в своем уделе сам и передавал ее потом великому князю для отправления в Орду. Сумма «выхода» стала зависеть от соглашений великих князей с ханами. Кроме «выхода» было еще несколько ордынских тягот.

В результате взимание прямых налогов в казну самого Русского государства было уже невозможным, поэтому главным источником внутренних платежей стали пошлины. Уплата «выхода» была прекращена Иваном III (1440-1505) в 1480 г., после чего вновь началось создание финансовой системы Руси. В качестве главного прямого налога Иван III ввел «данные» деньги с черносошных крестьян и посадских людей, затем последовали новые налоги: «ямские», «пищальные» - для производства пушек, сборы на строительство укреплений и пр. Иван IV также ввел дополнительные налоги.

Прямые налоги определялись «сошным письмом». Оно предусматривало измерение земельных площадей и перевод данных в условные единицы «сохи», на основе которых определялись налоги. «Соха» измерялась в четвертях или четях (около 0,5 десятины), размер которой в разных местах был различным. По свидетельству В.О. Ключевского, наиболее нормальными размерами «сохи» промышленной, посадской или слободской были:» 40 дворов лучших торговых

людей, 80 средних и 160 молодешных посадских людей, 320 слободских. Кроме нормальных тяглецов из торговых людей были еще маломочные, называемыми бобылями; в соху входило втрое больше бобыльских дворов, чем дворов молодешных торговых людей. Размер сохи был изменчив, очевидно из - за того, что на соху падал определенный, однообразный оклад дани, который был соображением о состоятельности местных промышленных обывателей; в ином городе лучшие торговые люди могли платить этот оклад с 40 дворов, а в другом в соху зачислялось большее количество лучших посадских дворов».

Сельская «соха» составляла определенное количество пахотной земли и изменялась в зависимости от качества почвы и социального положения владельца. «Сошное письмо» составлял писец с состоявшими при нем подьячими. Соха как единица измерения была отменена лишь в 1679 г. и была заменена единицей налогообложения – двором.

Косвенные налоги взимались через систему откупов, основными из которых были таможенные и винные. В середине XVII в. была установлена единая пошлина для торговцев - 10 денег (5 копеек) с рубля оборота.

Несмотря на то, что политическое объединение русских земель относится к концу XV в., четкой системы управления государственными финансами не существовало долго. Большинство прямых налогов собирал Приказ большого прихода, однако, одновременно с ним обложением населения занимались территориальные приказы. Исходя из этого финансовая система России в XVXVII вв. была чрезвычайно сложна и запутана.

Несколько упорядочена она была в царствование Алексея Михайловича (1629-1676). Он в 1655г. издал Счетный приказ, который позволил довольно точно определить бюджет государства.

Современные государства раннего периода новой истории появились в XVXVII вв. в Европе. Данные государства еще не имели теории налогов. Почти не

было постоянного налога, в связи с этим периодически парламенты выдавали разрешения правителям производить взыскания и вводить чрезвычайные налоги. Плательщиками налога обычно являлись люди, принадлежащие к 3-му сословию.

В государствах не было достаточного количества профессиональных чиновников, в результате чего сборщиком налогов стал, как правило, откупщик. В Европе практиковался способ продажи с аукциона права взимания налога. Это приводило – к коррупционным схемам и потому проблема справедливости налогообложения стояла очень остро и привлекала внимание многих ученых и государственных деятелей. Так Ф. Бэкон в книге «Опыты или наставления нравственные и политические» писал: «Налоги, взимаемые с согласия народа не так ослабляют его мужество; примером тому могут служить пошлины в Нидерландах. Заметьте, что речь у нас сейчас идет не о кошельке, а о сердце. Подать, взимаемая с согласия народа или без такового, может быть одинакова для кошельков, но не одинаково ее действие на дух народа».

Но только в конце XVII-XVIII в. в европейских странах стало формироваться административное государство, создавшее чиновничий аппарат и рациональную налоговую систему, состоявшую из косвенных (главная роль акцизов) и прямых (главная роль - подушный и податной) налогов.

Однако отсутствие теории налогообложения, непродуманность практических мер приводила к тяжелым последствиям (на пример: соляные бунты в царствование Алексея Михайловича)

Эпоха Петра I (1672-1725) охарактеризована постоянной нехваткой денежных ресурсов из-за многочисленных войн, крупного строительства, масштабных государственных преобразований. В связи с этим для пополнения казны вводились все новые налоги (гербовый сбор, подушный налог с извозчиков и так далее). В это же время были приняты ряд мер для обеспечения справедливости налогообложения, была введена подушная подать.

В последней трети XVIII в. в Европе энергично разрабатывались проблемы теории и практики налогообложения.

В 1770 г. министр финансов Франции Тэрре писал : «Я больше стараюсь добиться равенства в распределении налога, чем точной уплаты десятины»¹ и, хотя Тэрре был вынужден вводить новые налоги (вследствие финансового кризиса). Он отдавал предпочтение косвенные налоги, которые разделялись исходя из того класса, к которому принадлежал предмет (товар первой необходимости, товар роскоши и так далее).

В России в это время косвенные налоги так же как и в Европе играли первостепенную роль (где основная роль - отчисления от казенной питейной продажи), а прямые налоги в второстепенную.

В этот же период основывалась теория налогообложения. Ее основателем считается шотландский экономист и философ А. Смит.

В вышедшей в 1776 г. книге «Исследование о природе и причинах богатства народов»² он сформулировал основные принципы налогообложения:

1)Принцип справедливости, утверждающий всеобщность обложения и равномерность разделения налога между гражданами пропорционально их доходам.

2)Принцип определенности, требующий, чтобы сумма, способ и время платежа были точно заранее известны плательщику.

3)Принцип удобства означает, что налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для плательщика.

4)Принцип экономии, заключающийся в сокращении издержек взимания налога, в рационализации системы налогообложения.

¹ Спиркин А. Г. Философия. – М., 2004.– С.158

² Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов (книги I–III). / Пер. с англ, вводная статья и комментарии Е. М. Майбурда. – М.: Наука, 1993. – С.572

Собственно в конце XVIII в. и были заложены основы современного государства, проводящего активную налоговую, финансовую и экономическую политику. Это касается как стран Западной Европы, так и России. Еще при Петре I образовались 12 коллегий, из которых 4 заведовали финансовыми вопросами. Екатерина II (1729-1796) реорганизовывала систему управления финансами. В 1802 г. манифестом Александра I «Об учреждении министерств» было образовано Министерство Финансов и определена его роль. В манифесте заявлялось: «Должность Министра финансов имеет два главных предмета: управление казенными и Государственными частями, кои доставляют Правительству нужные ... доходы и генеральное всех доходов разсигнование по разным частям Государственных расходов»¹.

На протяжении XIX в. основным источником доходов являлись государственные прямые (главные - подушная подать и оброк) и косвенные (главный-акцизы) налоги. Отмена подушной подати началась с 1882 г. Помимо государственных прямых налогов существовали земские сборы, специальные государственные сборы, пошлины

В 80-х гг. XIX в. начало вводиться подоходное налогообложение. Ставки налога в России без сомнения побуждали промышленников к получению максимальной прибыли (так как рост ставки налога на прибыль в зависимости от размеров прибыли был достаточно мал).

В России в конце XIX в. начался период урбанизации и развития капитализма, росли доходы бюджета, происходили не только количественные, но и качественные изменения.

Однако развитие Российского государства было прервано: в начале I мировая война (увеличение бумажно-денежной эмиссии, повышение сборов, налогов, акцизов, падение покупательной способности рубля, уменьшение золотого запаса,

¹ Исаев И.А. История государства и права России. – М., 2006.– С.578

увеличение внутреннего и внешнего долгов и прочее), далее февральской революцией (нарастание инфляции, развал хозяйства, эмиссия необеспеченных денег). Следующий спад во всей финансовой системе начался после Октябрьской революции 1917 г. Важным источником доходов администрации снова стала эмиссия и контрибуция, что не способствовало налаживанию хозяйства.

Первый шаг к налаживанию финансовой системы был сделан после провозглашения НЭПа. Возникли иностранные концессии, разработана система налогов, займов, кредитных операций. Период НЭПа показал, что нормальное налогообложение может быть только при правовой изоляции предприятий от государственного аппарата управления.

Особую роль в налоговой системе играл налог с оборота. В Европейских странах он преобразовался в НДС, а в России был в большей степени акцизом. Налог с оборота порождал отклонение цен на товары от их реальной стоимости, мешал установлению рыночных цен и выработыванию хозрасчетных отношений. Еще одним важным налогом был подоходно-поимущественный налог. Он представлял собой прежде всего налог на капитал. Поимущественное налогообложение было прогрессивным. В результате всякое слияние капиталов было практически невозможным, вдобавок к этому дважды облагались налогом доходы участников АО: сначала как совокупный доход АО, а затем как выплаченные дивиденды. Этот налоговый гнет толкал частных предпринимателей на путь спекуляции, мешал рациональной концентрации и накоплению капитала даже на самом элементарном уровне.

Российская система финансов в дальнейшем преобразовалась в противоположном направлении, нежели общемировая. Минуя налоги, она перешла к административным методам изъятия прибыли, к перераспределению финансовых ресурсов через бюджет страны, это впоследствии привело страну, в конце концов - к кризису.

Вследствие перехода страны от натурального хозяйства к денежному в конце XIX столетия в России начался процесс становления налоговой системы в более или менее цивилизованной форме. В 1881-1885 гг. была исполнена налоговая реформа, в процессе которой были отменены соляной налог и подушная подать, введены новые налоги и создана податная служба. В новой налоговой системе основное место отводилось акцизам и таможенным пошлинам. Почти половину поступлений в государственный бюджет составляли косвенные налоги. Прямые налоги в то время составляли всего 7% бюджета.

Казенная палата, созданная еще в 1775 г., контролировала поступления податей до 1885 г., контроль этот заключался лишь в учёте налогов, поступающих в казну. Чиновничьего аппарата, который имел бы не только учётные функции, не было. Сбором налогов занималась полиция. Однако в 1885 г., исходя из необходимости постоянного податного надзора на местах, был создан институт податных инспекторов при Казённой палате в количестве 500 человек, в обязанности которых входил в контроль за своевременным и полным поступлением налоговых платежей на всей территории России. Податные инспекторы были наделены широким спектром полномочий, которые схожи по объёму с полномочиями сегодняшних налоговых инспекций.

Как было сказано выше, основная масса налоговых платежей приходилась на долю акцизов, исходя из этого основная масса нарушений выявлялась в этой сфере податных отношений. Нарушениями являлись, в основном, в реализации подакцизных товаров без соответствующих ярлыков, свидетельствующих об уплате продавцом акцизного сбора. Ответственность за нарушения акцизного сбора были предусмотрены в Уставе об акцизных сборах 1883 г.

В отличие от западноевропейских государств где уплата налогов считалась гордостью, в России в любое время существовало неприязненное отношение к налогам. В таком государстве человек редко когда скажет: «Я гражданин этой

страны», скорее он скажет: «Я налогоплательщик». Такая высокая налоговая культура объясняется тем, что в таких государствах институт налогов имеет более продолжительную историю, нежели в России. Именно вокруг налогов, в странах западной Европы, разгоралась борьба между королём и парламентом. Парламент именно тогда получил законодательную власть, когда получил сначала власть в области финансов, то есть соглашаться или не соглашаться с королём по вопросам установления и сбора налогов. В тоже время у российского законодателя всегда было влечение к довольно высоким ставкам налогов, это в свою очередь, не добавляло популярности налогам. И не всегда налоги использовались (и используются) в качестве источника доходов для бюджета. Например, в период Новой Экономической Политики налоги использовались больше, как орудие борьбы с буржуазией.

Надо сказать, что с октября 1917 г., все объекты налогообложения были уничтожены вследствие отмены права собственности на землю, аннулированием ценных бумаг, национализацией промышленности и запрещением частной собственности. Налоговая политика новой власти сводилась к принудительному взысканию продразверстки с крестьян. По декрету от 30.10.1918 г. принудительно изымались все излишки сельскохозяйственной продукции сверх необходимого минимума для собственного потребления. Лишь с переходом государства к новой экономической политике, в мае 1921 г. возникла необходимость создания новой налоговой системы. Первым налогом был общегражданский, который взимался со всего трудоспособного населения, поделенного на разряды. В дальнейшем были введены единый сельскохозяйственный налог, промысловый и подоходный налоги, налог на сверхприбыль, налог с наследств и дарений, гербовый сбор. Однако ставки налогообложения были очень высоки и это привело к резкому сокращению частной торговли и промышленности, неприятию налогоплательщиками налогового законодательства и к уклонению от уплаты налогов.

1.2. Становление и развитие налоговой службы в России

Для характеристики налоговых органов России нужно начать с историко-правового анализа правового регулирования данных органов.

Нельзя не согласиться с выводом Н.В. Васильевой о самобытности истории налоговых органов, основанным на том, что события развивались не эволюционным путем, а в результате экономических переломов и революций в стране, а посему проследить плавный переход и преемственность органов, контролирующих налогообложение, на разных этапах существования государства крайне сложно¹.

Для выявления закономерности этапов развития налоговых органов возникает необходимость в разделении истории развития налоговых органов на периоды.

В научной литературе есть множество подходов к проблеме развития истории налогообложения и налоговой системы в целом: экономический, исходящий из отрезка истории налогообложения в зависимости от изменения единицы налогообложения («соха», «двор», «душа», «доход»), и исторический, обусловленный определенными этапами развития российского государства, либо уровнем развития форм и методов взимания налогов².

¹ Васильева Н.В. Роль налоговых органов в формировании доходной части бюджетов (правовые проблемы) /Н.В.Васильева / Дисс. ... к.ю.н.– Иркутск, 2003.– С.58.

² Рязанцев Д.Б. Налоговая система России во второй половине XIX – начале XX века (историко-правовой аспект)/Д.Б.Рязанцев/ Дисс. ...к.ю.н.– Нижний Новгород, 2004.– С. 14.

Основываясь на изменении государственного устройства в различный период времени, общих линий развития и целей налоговой политики, представляется вероятным выделить следующие эпохи истории становления налоговых органов:

- период дореволюционной России (IX в. - 1917 г.), - период РСФСР и СССР (1917 г. - 1991 г.).
- период Российской Федерации (1992 г. - по настоящее время).

Анализируя период дореволюционной России (IX в. - 1917 г.), следует отметить следующее. В IX в. формируется единое крупное Древнерусское государство с центром в Киеве (Киевская Русь), в вершине которого стоял князь. Эта держава прожила до середины XII в.¹

Сначала казна Киевской Руси пополнялась с помощью взимания дани, это и был один из первых прямых налогов. Дань, как правило, взималась «полюдьем» при объезде зависимых территорий князем или княжеской дружиной, или «повозом», когда дань привозилась непосредственно князю в Киев. Дань – вначале военная контрибуция, выплачиваемая побежденным племенем, - с течением времени приняла значение родового понятия, объединявшего все обязательные платежи населения в пользу князя.²

С XI в. появились особый так называемый, административный аппарат князя по сбору дани - данщики. В Древнерусском государстве работали и другие должностные лица: мытники, бравшие торговую пошлину - «мыть»; вирники, в чьи обязанности входило взимание «виры» - денежного штрафа за убийство свободного человека; пятенщики, взимавшие пошлину за продажу

¹ Клеандров В.М. Древнерусское государство и право (IX-XII вв.) // История государства и права России: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – С.15.

² Свистунов А.А, Зарождение и становление налоговой системы в России в период с IX по XVII вв. (историко правовой аспект). / Дисс. ... к.ю.н.– Санкт-Петербург, 2008. – С.66.

лошадей - «пятно».¹

На рубеже XI-XII вв. в истории Древнерусского государства наступает период его раздробленности на самостоятельные княжества - удельный период⁴. В период феодальной раздробленности процедура сбора податей осуществлялась, как правило, самими князьями, которые с дружинниками периодически объезжали свои владения, либо по их поручению это делалось специально уполномоченными людьми - данщиками. Фактически не изменился порядок сбора налогов и во времена татаро-монгольского ига (1243 - 1480 гг.).

Особые чиновники (осинники, мытники, таможенники, пошлинники и др.) систематически собирали с населения дань, значительная часть которой передавалась завоевателям («ордынский выход»). Удельный характер княжения исключал возможность появления на Руси того времени единообразной налоговой системы.²

К XIV в. складывается система кормлений: как вознаграждение за хорошую службу княжеские слуги получали права на управление той или иной территорией. Первоначально эти права сводились к сбору доходов и судопроизводству от имени князя. Доходы и пошлины собирались холопами, подлинниками, тиунами, назначаемыми кормленщиком. Содержание кормленщика и всех его чиновников возлагалось на население соответствующей территории³.

¹ Ерошкин Н.П. История государственных учреждений дореволюционной России: Учебник для студентов высших учебных заведений по специальности «Историкоархивоведение»./Н.П.Ерошкин – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Высш. шк., 1983. – С. 23. ⁴ Высшие органы государственной власти и управления России. 1X-XX вв.: Справочник. – СПб.: Издательство СЗАГС; – Издательство «Образование - Культура», 2000. – С. 18.

² Цыганков Р.М. Организационно-правовые основы деятельности налоговых органов в Российском государстве: историко-правовой аспект./Р.М.Цыганков/ Дисс. ... к.ю.н. – Краснодар, 2008. – С.16, 17.

³ Пепеляева С.Г. .Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г.Пепеляева – М. Юрист. 2004.– С.487

³ Павленко Н.И. История России с древнейших времен до 1861 года: Учеб, для вузов 3-е изд., перераб. – М.:Высш. Шк., 2004. – С. 110-117.

Период правления великого князя московского Ивана III Васильевича (1462-1505 гг.), ознаменован в истории завершающим этапом в образовании Русского государства и завершением трехвекового ордынского владычества³. Кроме того, произошло еще одно крупнейшее событие, связанное с чеканкой монеты Ивана III - создание национальной русской денежной системы. Это ознаменовало собой целую эпоху в дальнейшем развитии русского денежного обращения¹.

С XV в. одним из центральных исполнительных органов Русского государства, контролирующим взимание большинства общегосударственных прямых налогов, таможенных сборов и выполнение ряда повинностей, являлась Казна во главе с казначеем. Отдельные функции ее в середине XVI в. постепенно перешли к приказам (приказу Большой казны, Казенному, Посольскому приказу Большого прихода, Поместному, Ямскому, Разрядному, Стрелецкому,

Пушкарскому, приказу Холопьяго суда) и, отчасти, четям.²

В то же время для оказания помощи казначею возникают должности дьяков и подьячих. Все они ведали сборами оброков и вели книги и записи по этим сборам. Впоследствии на их содержание выделялись казначеевы, дьячьи и подьячьи пошлины³.

В России государственные учреждения появились с конца XV в. - середины XVI в., когда уже имели место подчинение друг другу учреждений и должностных лиц, бюрократический централизм, бумажное делопроизводство и

¹ Рыбаков Б. Древняя Русь. Город, замок, село. – М.: Изд.-во «Наука», 1985. – С.368, 369.

² Высшие органы государственной власти и управления России. IX-XX вв.Справочник. / Под общ.ред. А.С. Тургаева. – СПб.; Издательство СЗАГС; Издательство «Образование – Культура», 2000. – С.75,76

³ Шорников С.А. Теоретико-правовые основы осуществления налоговых проверок в Российской Федерации. / С.А.Шорников/ Дисс. ... к.ю.н. – М., 2008. – С.17.

т.п. Все эти черты бюрократического государственного аппарата получили дальнейшее развитие в последующие века¹.

С конца XV в. до 1704 г. (до создания первых канцелярий, учрежденных Петром I) в России действовала система центральных органов управления - приказов, которая не была статична, развивалась и видоизменялась, постепенно увеличивая количество приказов.

Все приказы обладали финансовой компетенцией (сбор и расходование государственных средств). Например, в Поместный приказ поступали все подати с земель, находившихся в его подчинении². Печатный приказ занимался взиманием печатных пошлин за приложение печати к актам, исходившим из государственных учреждений⁵.

Вместе с тем исключительная компетенция в финансовой сфере и в вопросах управления государственным имуществом принадлежала только трем приказам: Казенному приказу, приказу Большого прихода и приказу Большого и приказу Большогодворца³. Казенный приказ - один из самых древних приказов Русского государства. Он образовался в период правления Ивана III из великокняжеской Казны и до учреждения приказа Большой казны занимался покупкой и продажей иноземных товаров, а также хранил сбережения и припасы других приказов⁴.

¹ Ерошкин Н.П. История государственных учреждений дореволюционной России: Учебник для студентов высших учебных заведений по специальности «Историко-архивоведение». 3-е изд., перераб. и доп. – М.; Высш. шк., 1983. – С. 4

² Беляев И.Д. Лекции по истории русского законодательства / Предисл. А.Д. Каплина / Отв. ред. О.А. Платонов. – М.; Институт русской цивилизации, 2011. – С.618. ⁵ Российское законодательство X - XX веков. В девяти томах. Т.3. Акты Земских соборов. – М.: Юрид. лит., 1985.– С.369.

³ Петров К.В. Приказная система управления в России в конце XV - XVII вв. Формирование, эволюция инормативно-правовое обеспечение деятельности.– СПб.: Альянс-Архео, 2005. – С.59.

⁴ Леонтьев А.К. Образование приказной системы управления в Русском государстве. – М., 1961. – С.56.

Приказ Большого прихода собирал большинство прямых налогов, а приказ Большого дворца собирал доходы с царских земель. Важное значение имел также приказ Большой казны, куда направлялись сборы с городских промыслов.

10 марта 1656 г. царь Алексей Михайлович Романов издал указ об учреждении приказа Счета Большой казны (Счетного приказа). Исходя из этой исторической даты Президентом Российской Федерации В.В. Путиным подписано распоряжение от 14.02.2006 № 65-рп «О праздновании 10 марта 350летия установления государственного финансового контроля в России». По мнению Ф. Белявского, Счетный приказ являлся «первым учреждением чисто контрольного характера»¹. Счетный приказ осуществлял контроль за финансовой деятельностью приказов, проверял приходные и расходные книги, с 1670 г. ведал сбором недоимок, а в 1678 г. был упразднен.

Большие преобразования в системе учреждений Российского государства произошли в эпоху Петра I. В 1699 г. из приказа Большой казны была выделена Бурмистерская палата (Ратуша), к которой перешел сбор налогов, находившейся ранее в ведении большинства приказов. В 1719 - 1722 гг. 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). Указом 1724 г. Петр I ввел институт земских комиссаров, на которых возлагался сбор подушной подати, установив при этом процедуру ее уплаты и приема: полученные деньги фиксировались в приходной комиссарской книге,

¹ Белявский Ф. Исторический очерк развития государственного контроля в России. –М., 1919. – С. 5.

получаемой из Камер-коллегии, платательщик ставил свою подпись в книге о взносе и должен был получить расписку - «отпись»¹.

После смерти Петра I значение контроля за поступлением доходов в государственную казну усиливается. Так, в 1733 г. в период правления императрицы Анны Иоановны, в помощь Камер-коллегии учрежден Доимочный приказ, в функции которого входило от всех коллегий, канцелярий и губерний требовать доимочные ведомости и взыскивать по ведомостям недоимки. В случае, если в неуплате были виновны губернаторы или воеводы, на них налагались штрафы.

Во времена императрицы Екатерины II происходит преобразование системы государственных учреждений. Это коснулось и управления финансами: в 1775 г. учреждены казенные палаты, на которые был возложен контроль за полным и своевременным поступлением доходов в казну; в 1780 г. при канцелярии генералпрокурора образована Экспедиция о государственных доходах и расходах, которая делилась на четыре самостоятельные экспедиции (первая заведовала доходами, вторая - расходами, третья - ревизией счетов, четвертая - взыскиванием недоимок, недоборов и нечетов)².

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. Первым министром, возглавившим это финансовое учреждение, стал Алексей Иванович Васильев. С 1811 г. структурным подразделением Министерства финансов стал Департамент податей и сборов, взимающий налоги с податного населения.

¹ Российское законодательство X - XX веков. В девяти томах. Т.4. Законодательство периода становления абсолютизма. – М. Юрид. лит., 1985. – С.53,54.

² Чечулин Н.Д. Очерки по истории русских финансов в царствование Екатерины II. – СПб., 1906. – С.81-83.

30 апреля 1885 г. в Российской империи началось становление специализированной податной службы, которая просуществовала до 1917 года. Александром III были учреждены должности податных инспекторов, которые были подотчетны казенным палатам в губерниях, а те в свою очередь, подчинялись Министерству финансов. К числу документов, регламентирующих деятельность податных инспекторов, можно отнести Циркуляр Министерства финансов «О тщательном составлении протоколов по нарушениям торговых правил» от 08.12.1887 г., «Циркуляр по государственному контролю» № 57 от 20.12.1896, «Общие основания счетоводства и отчетности по долгам и недоимкам», Положение «О податных инспекторах и их помощниках» от 24.05.1899 г., «Наказ чинам податной инспекции» от 23.05.1900 г., Положение «О взыскании по бесспорным долгам казны» (1910 г.)¹.

На податных инспекторов было возложено наблюдение на вверенных им участках, состоящих из одного или нескольких уездов, за раскладкой и поступлением прямых налогов (поземельного, с городских недвижимостей и промыслового); за исчислением пошлин с безвозмездного перехода имущества; за распределением государственного квартирного налога; сбор данных об экономическом и податном состоянии проживающих там людей. Ввиду сложностей обязанностей податных инспекторов, на наиболее трудных податных участках были учреждены должности помощников податных инспекторов². В

¹ Ровинский К.И. Податная инспекция в России (1885-1910 гг.). – СПб., – 1910.– С. 181-183; Справочная книга для чинов податной инспекции. Сборник законоположений, правил и распоряжений, касающихся деятельности и служебного положения податных инспекторов и их помощников / Сост. А.Недошивин. – СПб., 1910.– С.258

² Учебник финансового права /., проф.; Под ред.: Н.П. Яснопольский, проф. Ун-та св. Владимира; Доп.: Г.И. Тиктин. 4-е изд. – Одесса: А.Ф. Соколовского, 1904.– С.44,45.

1902 г. число податных инспекторов достигло 1017 человек, а их помощников - 266¹.

Следующим периодом развития налоговых органов является период Советской России и СССР (1917 - 1991 г.г.). После Октябрьской социалистической революции 1917 г. финансовая система Российской империи была упразднена, взамен была создана новая советская система финансов, которая, по словам В.П.Дьяченко, принципиально, коренным образом изменила содержание денег, кредита и финансов, их роль в общественном воспроизводстве².

26 октября (8 ноября) 1917 г. Всероссийский съезд Советов рабочих, солдатских и крестьянских депутатов постановил образовать Временное рабочее и крестьянское правительство, которое стало именоваться Советом Народных Комиссаров. В его составе на должность Народного комиссара по финансам был назначен И.И. Скворцов (Степанов).

В первое время после революции, как следует из Декрета о взимании прямых налогов от 24 ноября (7 декабря) 1917 г., наблюдение за взиманием установленных Временным Правительством подоходного налога по окладам, единовременного сбора, временного налога на прирост прибылей с торгово промышленных предприятий и вознаграждения личных промысловых занятий, осуществлялось казенными палатами, податными инспекторами и комиссарами местных Советов рабочих, солдатских и крестьянских депутатов³.

2 декабря (15 декабря) 1917 г. принят Декрет о Высшем совете народного хозяйства, задачами которого являлись организация народного хозяйства и государственных финансов. В составе ВСНХ были образованы Отдел

¹ Соловьев Я.В. Министерство финансов Российской империи в 1858 - 1953 гг.: организация и функционирование. Дисс. ... к.ю.н. – М., 2003. – С.226.

² Дьяченко В.П. История финансов СССР (1917-1950 гг.) // – М.: Наука, 1978. – С.12.

³ Декреты Советской власти. Т.1. – М., 1957. – С.20,21, 141, 142.

государственного хозяйства и банков и Отдел хозяйственной политики, ведавшие финансовыми вопросами.

Как следует из Постановления Совета народных комиссаров от 29 января (11 февраля) 1918г., все учреждения, занимающиеся взиманием государственных налогов и сборов, были обязаны выполнять различные поручения Совета рабочих, солдатских и крестьянских депутатов, не связанные непосредственно с их прямыми обязанностями¹.

31 октября 1918 г. принят Декрет об организации финансовых отделов губернских и уездных комитетов Советов рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов, в соответствии с которым были образованы указанные учреждения и упразднены казенные палаты, акцизные управления и финансовые органы на местах.

Первое официальное упоминание о «налоговых органах» появилось в Постановлении Наркомфина РСФСР от 02.08.1919 «О местных налоговых органах (Положение)»². Под местными налоговыми органами понимались финансовые отделы Губернских исполнительных комитетов, которые действовали через подотделы прямых налогов и пошлин, финансовые отделы Городских исполнительных комитетов, подотделы прямых налогов и пошлин финансовых отделов уездных исполнительных комитетов.

При налоговых подотделах финансовых отделов уездных исполнительных комитетов и городов, не входящих в состав уездных съездов, были учреждены особые должности инструкторов прямых налогов и пошлин (податных инструкторов). На них возлагались следующие обязанности:

- учет субъектов и объектов обложения;

¹ Декреты Советской власти. Т.1. – М., 1957. – С.148, 149.

² Постановление Наркомфина РСФСР от 02.08.1919 «О местных налоговых органах (Положение)» (утратил силу)// СУ РСФСР. – 1919. – № 38. – Ст. 379.

- обследование источников и предметов обложения общегосударственными и местными налогами и пошлинами;
- исчисление окладов государственных прямых налогов и пошлин, а также местных налогов;
- ревизия правильности уплаты налогов и пошлин, а также деятельности в налоговой области волостных исполнительных комитетов;
- наблюдение за взысканием государственных и местных налогов.

На должности податных инспекторов назначались лица, имевшие служебный стаж податных инспекторов или их помощников в дореволюционной России, а также все лица, выдержавшие испытание на должность податного инспектора при коллегии финансовых отделов Губернских исполнительных комитетов.

В начале 20-х годов налоги взимались различными органами: продовольственный налог - Наркоматом продовольствия¹, подворноденежный налог - местными органами власти, трудналог в денежной части - Наркоматом финансов, трудналог в натуральной части - Наркоматом труда².

Переход к новой экономической политике привел к реформам в финансовых и налоговых органах. 22 ноября 1922 г. принято Положение о губернских и уездных финансовых отделах, по которому в губернских финансовых отделах выделилось новое подразделение - налоговое управление, а в уездных финансовых отделах - налоговая часть. К предметам ведения налогового управления губернского финансового отдела относилось наблюдение за исполнением в пределах губернии действующих законоположений и особых распоряжений Наркомфина по

¹ Декрет СНК РСФСР от 19.05.1921 «О налоговой инспекции Народного Комиссариата Продовольствия (Положение)» (утратил силу) // СУ РСФСР. – 1921. – № 49. – Ст. 260.

² Цыганков Р.М. Организационно-правовые основы деятельности налоговых органов в Российском государстве: историко-правовой аспект. / Р.М.Цыганков/ Дисс. к.ю.н. – Краснодар, 2008. – С.60, 61.

налоговому делу; делопроизводство по жалобам плательщиков на неправильное обложение; ведение окладного счетоводства по всем налогам и сборам; надзор за взиманием косвенных налогов и сборов и учет их по каждому виду в отдельности и др¹.

В 1923 г. при Народном комиссариате СССР создается Народный комиссариат финансов СССР, в состав которого вошло Управление государственными налогами. К его ведению было отнесено руководство налоговым делом на всей территории СССР, надзор за правильным поступлением налогов и их взиманием, разрешение налоговых льгот по косвенным налогам, а также сепаратных льгот и изъятий из общего порядка по прочим налогам, организация, инструктирование и ревизия местного налогового аппарата².

С 1 октября 1925 г. ЦИК СССР и ВСНК СССР ввели в действие Положение о взимании налогов³, в соответствии с которым общее руководство взиманием общегосударственных и местных налогов принадлежало Народному комиссариату финансов СССР. Взимание налогов возлагалось: 1) по всем прямым общегосударственным и местным налогам - на финансовых инспекторов, их помощников и финансовых агентов; 2) по акцизам - на старших инспекторов и инспекторов косвенных налогов и их помощников; 3) по сельскохозяйственному налогу - на районные и волостные исполнительные комитеты под непосредственным руководством подлежащих финансовых органов.

¹ Старовойтова Е.Н. Формирование и деятельность налоговых органов в Петрограде в первые годы НЭП (1921-1923 гг.)./Е.Н.Старовойтова/ Дисс. ... к.ю.н. – СПб., 2004. – С.53, 54.

² Постановление ЦИК СССР от 12.11.1923 «Положение о Народном Комиссариате Финансов Союза ССР» (утратил силу)// Вестник ЦИК, СНК и СТО СССР. – 1923. – № 10. – Ст. 309.

³ Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 02.10.1925 «О введении в действие Положения о взимании налогов» (утратил силу) // Собрание законодательства СССР. – 1925. – № 70. – Ст. 518.

В том же году Наркомфин СССР принял Положение о наружном налоговом надзоре, где определялись задачи, права и обязанности финансовых инспекторов, их помощников и финансовых агентов.

В ходе налоговой реформы 1930 г. все налоговые платежи были заменены налогом с оборота и отчислением с прибыли. Сбор налогов стал осуществляться налоговыми инспекциями в системе районных и городских финансовых отделов соответствующих исполкомов. В штатах инспекций состояли налоговые инспекторы, их помощники и налоговые агенты, производившие учет налогоплательщиков и объектов обложения и исчисляющие обязательные платежи¹.

С 1959 г. налоговые инспекции были переименованы в управления, отделы и инспекции государственных доходов. Основная работа по обеспечению доходов бюджета и по контролю за поступлением налогов выполнялась городскими и районными инспекциями, которые являлись подразделениями финансовых отделов соответствующих исполкомов³.

Данная система налоговых органов просуществовала до конца 1980-х гг., когда с политическими, экономическими, социальными изменениями в стране возникла необходимость реформирования и совершенствования налоговых органов и налоговой системы в целом.

В начале 1988 г. исходя из развития кооперативных и индивидуальных трудовых форм деятельности были образованы налоговые инспекции в составе районных, районных в городах

¹ Садовская Т.Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации. / Т.Д. Садовская/ Дисс. ... к.ю.н. – Тюмень, 2007. – С.55. ³ Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г.Пепеляева. – М.: Юрист, 2004. – С.489.

и городских (городов без районного деления) финансовых управлений (отделов). В составе налоговых инспекций были предусмотрены должности главных налоговых ревизоров-инспекторов, старших налоговых ревизоров-инспекторов и налоговых ревизоров-инспекторов¹.

В январе 1990 г в системе Министерства финансов СССР была создана Государственная налоговая служба СССР, которая состояла из Главной государственной налоговой инспекции Министерства финансов СССР; государственных налоговых инспекций министерств финансов союзных республик; государственных налоговых инспекций по автономным республикам, краям, областям, автономным областям, автономным округам, районам, городам и районам в городах².

21 ноября 1991 г. образована Государственная налоговая служба РСФСР³. В России эта дата признана праздничным днем - Днем работника налоговых органов Российской Федерации⁴.

Основополагающими нормативными правовыми актами, регулирующими правовой статус Государственной налоговой службы являлись:

¹ Постановление Совмина СССР от 14.03.1988 № 326 «О некоторых вопросах кооперативной и индивидуальной трудовой деятельности» (утратил силу)// СП СССР. – 1988. – № 15. – Ст. 41.

² Постановление Совмина СССР от 24.01.1990 № 76 «О государственной налоговой службе» (утратил силу)// СП Правительства СССР. – 1990. – № 5. – Ст.28.

³ Указ Президента РСФСР от 21.11.1991 № 229 «О Государственной налоговой службе РСФСР» (утратил силу)// Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 47. – Ст. 1641.

⁴ Указ Президента РФ от 11.11.2000 года № 1868 «О Дне работника налоговых органов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 46. – Ст. 4547.

- Закон СССР от 21.05.1990 № 1492 «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций»¹ ,

- Закон РСФСР от 21.03.1991 № 943-1 «О государственной налоговой

¹ Закон СССР от 21.05.1990 № 1492 «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций» (утратил силу) // Ведомости СНД и ВС СССР. – 1990.– № 22. – Ст. 394.

службе РСФСР»¹ (в июне 1999 г. его наименование изложено как «Закон Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации», который продолжает действовать до настоящего времени с изменениями и дополнениями);

- Указ Президента РСФСР от 21.11.1991 № 229 «О Государственной налоговой службе РСФСР»;

- Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в

Российской Федерации»².

Целью создания и основным видом деятельности Государственной налоговой службы РСФСР был контроль за соблюдением законодательства о налогах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет государственных налогов и других платежей, установленных законодательством Союза ССР, союзных и автономных республик.

Период Российской Федерации (1991 г. - по настоящее время) начинается с 25 декабря 1991 г., когда в официальных актах и других документах государственных органов, в том числе касающихся деятельности налоговых органов, стало употребляться наименование Российская Федерация (Россия),

¹ Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 27.11.2010) «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 15. – Ст. 492.

² Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу) // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1992. – №11. – Ст. 527.

вместо Российской Советская Федеративная
Социалистическая Республика (РСФСР)¹.

В целях повышения роли и укрепления Государственной налоговой службы РФ, обеспечения независимости ее деятельности, сохранения и развития кадрового потенциала 31 декабря 1991 г. Президентом РФ подписан Указ², в соответствии с которым Государственная налоговая служба стала центральным органом государственного управления РФ по контролю за соблюдением налогового законодательства, с подчинением Президенту РФ и Правительству РФ, и перестала быть подразделением Министерства финансов РФ.

В марте 1992 г. при Государственной налоговой службе Российской Федерации было создано Главное управление налоговых расследований, на которое было возложено предупреждение, выявление и пресечение нарушений налогового законодательства, а также обеспечение безопасности деятельности налоговой службы и ее сотрудников. В июне 1993 года оно было преобразовано в самостоятельный федеральный орган - налоговую полицию³. 1 июля 2003 г. этот орган был упразднен.

С августа 1993 года на налоговые органы были возложены новые задачи: контроль за соблюдением правил использования контрольно-кассовых машин и контроль за полнотой учета

¹ Закон РСФСР от 25.12.1991 № 2094-1 «Об изменении наименования государства Российская Советская Федеративная Социалистическая Республика» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1992. – № 2. – Ст. 62.

² Указ Президента РФ от 31.12.1991 № 340 (ред. от 19.07.2001) «О Государственной налоговой службе Российской Федерации» (утратил силу) // Российская газета. – 1992. – № 3 – С.13

³ Закон РФ от 24.06.1993 № 5238-1 (ред. от 31.12.2002) «О федеральных органах налоговой полиции» (утратил силу) // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1993. – № 29. – Ст. 1114.

выручки денежных средств на предприятиях¹, в июле 1998 года - государственный контроль за производством и оборотом этилового спирта и алкогольной продукции², который в феврале 2009 г. был передан Федеральной службе по регулированию алкогольного рынка (Росалкогольрегулирование).

В целях совершенствования структуры федеральных органов исполнительной власти с 1 января 1999 г. Государственная налоговая служба была преобразована в Министерство РФ по налогам и сборам³.

Представляется, что изменение организационно-правой формы налогового органа связано с введением в действие с 1 января 1999 г. части первой НК РФ⁵.

Важно отметить, что до принятия части первой НК РФ процедуры налогового контроля регламентировались подзаконными нормативными правовыми актами (инструкциями, методическими указаниями).

¹ Закон РФ от 18.06.1993 № 5215-1 (ред. от 01.04.1999) «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1993. – № 27. – Ст. 1018.

² Постановление Правительства РФ от 17.07.98 № 793 (ред. от 19.08.2000) «Вопросы Государственной налоговой службы РФ» (утратил силу) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 29. – Ст. 3574.

³ Указ Президента РФ от 23.12.1998 № 1635 (ред. от 09.08.2000) «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 52. – Ст. 6393. ⁵ Федеральный закон от 31.07.1998 № 147-ФЗ (ред. от 29.07.2004) «О введении в действие части первой НК Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3825.

В ноябре 2000 г. было утверждено Положение о Министерстве по налогам и сборам¹. К ранее возложенным задачам добавились участие в разработке и осуществлении налоговой политики, разъяснение законодательства о налогах и сборах, которые после преобразования налоговых органов были переданы Министерству финансов РФ, а также контроль за производством и оборотом табачной продукции.

С 1 января 2001 г. на налоговые органы был возложен контроль за уплатой единого социального налога, заменяющего собой платежи во внебюджетные фонды, который в 2011 г. был возвращен внебюджетным фондам; с июля 2002 г. - лицензирование деятельности по производству табачных изделий, которое фактически прекратилось в июле 2005 г. в связи с его исключением из видов деятельности, подлежащих лицензированию.

Постановлением Правительства РФ от 17.05.2002 № 319² Министерство Российской Федерации по налогам и сборам было назначено уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим начиная с 1 июля 2002 г. государственную регистрацию юридических лиц, с 1 января 2004 г. - государственную регистрацию физических лиц

¹ Постановление Правительства РФ от 16.10.2000 № 783 (ред. от 01.12.2003) «Об утверждении Положения о Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» (утратил силу) // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 43. – Ст. 4242.

² Постановлением Правительства РФ от 17.05.2002 № 319 (ред. от 16.09.2003) «Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей» // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 20. – Ст. 1872.

в качестве индивидуальных предпринимателей, а также государственную регистрацию крестьянских (фермерских) хозяйств.

Указом Президента РФ от 09.03.2004 № 314¹ Министерство Российской Федерации по налогам и сборам было преобразовано в Федеральную налоговую службу, состоящую в ведении Министерства финансов РФ. Постановлением Правительства РФ было утверждено Положение о Федеральной налоговой службе².

Преобразованной Федеральной налоговой службе к уже имеющимся были добавлены новые функции:

- выдача разрешений на проведение лотерей и контроль за их проведением, в том числе за целевым использованием выручки от проведения лотерей³;
- представление в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве, и представление требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам (в том числе по выплате капитализированных платежей)⁴;

¹ Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 (ред. от 22.06.2010) «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – №11. – Ст. 945.

² Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (ред. от 24.03.2011) «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 40. – Ст. 3961.

³ Постановление Правительства РФ от 05.07.2004 № 338 (ред. от 29.12.2008) «О мерах по реализации Федерального закона "О лотереях»» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 28. – Ст. 2907.

⁴ Постановление Правительства РФ от 29.05.2004 № 257 (ред. от 12.08.2009) «Об обеспечении интересов Российской Федерации как кредитора в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 23. – Ст. 2310.

- контроль за платежными агентами, банковскими платежными агентами и банковскими платежными субагентами¹. В целом в таком качестве налоговые органы продолжают функционировать по настоящее время.

Подводя итоги историко-правового анализа возникновения и развития налоговых органов, можно сделать определенные выводы.

Государство на протяжении всей истории своего развития придавало большое значение пополнению своей казны за счет различных налоговых и неналоговых доходов, где ключевая роль была отведена лицам, обеспечивающим их правильное исчисление и последующее полное и своевременное их поступление. На протяжении всего времени развития налоговых органов на них была возложена обязанность контроля за поступлением не только налоговых, но и неналоговых доходов.

Результатом изучения первого периода (IX в. - начало XX в.) является вывод о том, что прообраз налоговых органов появляется одновременно с возникновением российского государства, что предстает не как одномоментный факт, а как сложный длящийся процесс. С того же времени государство начинает регулировать правоотношения сборщиков налогов и налогоплательщиков, устанавливая по мере своего развития как элементы налога, так и права, обязанности, ответственность

¹ Данное положение вступает в силу с 29.09.2011 на основании ФЗ от 27.06.2011 № 162-ФЗ (ред. от 18.07.2011) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации исходя из с принятием Федерального закона «О национальной платежной системе» // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 27. – Ст. 3873. При этом норма, предусматривающая составы административных правонарушений, совершенных платежными агентами и банковскими платежными агентами, и административную ответственность, вступает в силу по истечении одного года после дня официального опубликования данного закона.

данных лиц. Постепенно совершенствуются формы и методы контроля.

На ранних стадиях развития государства (в Древнерусском государстве и в период феодальной раздробленности) функции сборщиков налогов осуществляли различные лица (князя, княжеская дружина, данщики, кормленщики, казначеи); с развитием государственного устройства и образованием Московского государства (и далее Российской империи) сбором налогов начинают заниматься специально созданные государственные учреждения - приказы, коллегии, казенные палаты.

По мере развития государства и совершенствования его налоговой системы, в конце XIX в. наметилось постепенное сокращение количества высших государственных учреждений, заведующих сбором налогов и наблюдением за их уплатой, с сосредоточением данной функции в одном государственном учреждении (Министерстве финансов), с возложением на специальных служащих (податных инспекторов) решения конкретных задач в этой области.

Дальнейшее развитие налоговых органов России было прекращено в связи с советской социалистической революцией, после которой произошел слом всего существовавшего на тот момент государственного устройства и начался период построения новой советской налоговой системы. С прекращением существования СССР в начале 1990 г. она трансформировалась в российскую налоговую систему. Второй период (1917 г. - 1991 г.) характеризуется созданием единой системы налоговых органов, основной и единственной функцией которых был

контроль правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и пошлин.

Период Российской Федерации (1991 г. - по настоящее время) знаменуется созданием современной единой централизованной системы налоговых органов, осуществляющей различные государственные функции, в основном, связанные с формированием централизованных денежных фондов, отвечающей запросам данного исторического периода, что не исключает, а наоборот, требует постановки вопросов о ее совершенствовании с учетом политики развития государства в области налогообложения.

ГЛАВА 2. ПОЛНОМОЧИЯ И СТРУКТУРА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Правовое регулирование полномочий налоговых органов

В связи с тем, что любая деятельность, любые отношения нуждаются, в правовом регулировании это обязывает, в настоящем научном исследовании выделить правовые основы участия налоговых органов в налоговых отношениях.

Анализ российского законодательства показывает, что зарождение первых признаков финансово-правового регулирования деятельности налоговых органов произошло в середине XIX века с одновременным становлением в России отрасли финансового права. «При изучении действовавшего в XIX-начале XX века законодательства о финансах и финансовой деятельности выявлена последовательность постепенного зарождения института государственного финансового принуждения за нарушения порядка осуществления финансовой деятельности»¹.

Однако более рационально финансовое законодательство стало формироваться с принятием Конституции Российской Федерации 12 декабря 1993 года, развитием в России рыночных отношений и становлением защиты экономических прав человека. Конституция Российской Федерации закрепляет правовые основы финансовой деятельности и служит базой для развития законодательства в сфере налогообложения.

¹ Сердюкова Н.В. Финансово-правовая ответственность по российскому законодательству: становление и развитие/ Н.В.Сердюкова/ Дисс. ... к.ю.н. – Тюмень, 2003. – С. 35.

Одним из значимых источников правового регулирования отношений с участием налоговых органов является Конституция Российской Федерации, которая, прежде всего, устанавливает общие принципы налогообложения.

Рыбаков О.Ю. считает: «Конституция повергает в систему существующее законодательство, основывая правовые условия для выстраивания иерархии законов, подзаконных актов и т.д.»¹.

Конституция РФ устанавливает в Российской Федерации порядок организации налоговых органов. Согласно ст. 71 Конституции Российской Федерации Российская Федерация устанавливает порядок организации и деятельности федеральных органов исполнительной власти². При этом на основании ст. 78 Конституции Российской Федерации федеральные органы исполнительной власти в связи с исполнением своих полномочий могут создавать свои территориальные органы и назначать соответствующих должностных лиц³. Эти положения касаются непосредственно и Федеральной налоговой службы.

Согласно ст. 57 Конституции Российской Федерации каждый должен уплачивать законно установленные налоги и сборы. Указанное положение Конституции Российской Федерации выступает базисной основой контрольной деятельности налоговых органов России.

Учеными отмечается, что объект конституционного регулирования обуславливается, прежде всего, традицией и

¹ Рыбаков О.Ю. Личность и правовая политика в Российском государстве. – Саратов, 2003. – С. 125.

² Конституция Российской Федерации: Научно-практический комментарий / под ред. Б.Н. Топорнина. – 3-изд., перераб. и доп. – М., 2003. – С. 507-508.

³ Там же. – С. 542-552.

прерогативой законодателя, даже присутствие нескольких конституционных положений, которые регулируют правовые основы налоговой деятельности государства, уже является значимым стабилизирующим фактором для налоговой системы, повышая действенность регулирования налоговых правоотношений¹.

На основании Конституции Российской Федерации принимаются акты законодательства о налогах и сборах. В настоящее время налоговое законодательство активно развивается и становится все более сложным. Основанием этого являются частое изменение норм Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации, нормативно-правовых актов представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах, иных нормативных актов, регулирующих отношения в области налогообложения, систематическое восполнение пробелов в сфере налогово-правовых отношений, повышение общего уровня налоговой культуры налогоплательщиков, совершенствование работы непосредственно самих налоговых органов.

Постоянно детализируется процессуально-правовой порядок реализации положений законодательства о налогах и сборах. Происходящий в Российской Федерации процесс имплементации в часть вторую НК РФ глав об отдельных видах налогов и сборов значительно структурировал законодательство о налогах и сборах, однако не избавил его от большого количества отсылочных норм и пробелов, наличие которых не только

¹ Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право (Проблемы теории и практики) /Г.П.Толстопятенко/ Дисс. ... д.ю.н. – М., 2001. – С. 102-111.

затрудняет использование правовых норм, но и оставляет пространство для так называемого злоупотребления правом.

Старилов Ю.Н. по поводу изложенного писал: «Из-за того, что процессуальные кодексы являются важнейшими законами, которые чаще других применяются, именно они и содержат множество пробелов и противоречий. Если бы остальные законы имели бы такое же практическое значение, как кодексы, и так часто применялись бы на практике, то и в них, очевидно, быстрее обнаруживались бы пробелы, противоречия, недоработки и коллизии»¹.

Большинство государств также сталкиваются с проблемой чрезмерной объемности и сложности налогового законодательства. Так, законодательство Великобритании о налогах насчитывает 8,3 тыс. страниц².

Безусловно, законодательство о налогах и сборах следует последовательно совершенствовать в пользу упрощения и удобства использования налогоплательщиком. В то же время все разрабатываемые в данной области законодательные акты необходимо подвергать антикоррупционному анализу с целью воспрепятствования злоупотреблениям в области налогообложения, которые противоречат в том числе и фискальным интересам государства, то есть публичным интересам.

Как уже говорилось, в соответствии с НК РФ законодательство о налогах и сборах состоит из самого НК РФ, принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах; законов о налогах субъектов Российской Федерации, принятых в соответствии с НК РФ; нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах

и сборах, принимаемых представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ.

Правительство Российской Федерации, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

При этом Федеральная налоговая служба, ее территориальные органы не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

НК РФ - единственный кодифицированный акт в области налогообложения, закрепляет права и обязанности налоговых органов и их должностных лиц. При этом компетенция указанных органов и их должностных лиц определяется во всех сферах налоговой деятельности государства и непосредственно связывается с обязанностью налогоплательщиков и иных обязанных субъектов уплачивать законно установленные налоги и сборы. Тем более что проблема злоупотребления правом (недобросовестности налогоплательщика, пределов налоговой оптимизации) является одной из самых актуальных в современном российском законодательстве о налогах и сборах и налоговом законодательстве зарубежных стран. Ее сущность заключается в

нарушении общего запрета действовать добросовестно, при этом само по себе поведение не будет противоправным, поскольку субъект действует в соответствии с нормами материального права,

однако его действия не преследуют достижения какого-либо экономического эффекта, кроме как уменьшения сумм налоговых платежей.

В качестве примера можно привести доктрину злоупотребления правом Франции, которая предусматривает, что избежание налогов допустимо до тех пор, пока налогоплательщик преследует цель улучшения своих экономических показателей, а не цель получения налоговых преимуществ. При этом основным признаком разграничения оптимизации от уклонения является наличие или отсутствие обмана налоговых властей в действиях налогоплательщика. Однако уклонение налогоплательщика от уплаты налогов образует состав правонарушения (Ст. 1741 Общего налогового кодекса Франции).

Часть первая НК РФ помимо прав и обязанностей налоговых органов устанавливает общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов налогоплательщиками, порядок осуществления налогового контроля, виды налоговых правонарушений, ответственность за их совершение, порядок обжалования. В свою очередь, часть вторая НК РФ закрепляет правила обложения конкретными налогами и сборами.

Анализ норм НК РФ показывает, что кодифицированный акт закрепляет полномочия налоговых органов: в сфере проведения проверочных мероприятий; в области получения информации; связанные с использованием мер пресечения противоправного поведения при осуществлении налогового контроля;

процессуального характера, в том числе по предъявлению в суды общей юрисдикции и арбитражные суды исков,

осуществлению производства по административным делам о нарушении законодательства о налогах и сборах, рассмотрению жалоб в административном порядке; профилактического характера, включая право требования от руководителей и других должностных лиц проверяемых организаций, а также от граждан устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах¹.

Целесообразно подчеркнуть, что в основе части первой НК РФ также лежат правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, которые были сформулированы к моменту его создания. Именно Конституционный Суд Российской Федерации заложил основы современного налогового права².

В НК РФ решение отдельных вопросов передается на усмотрение исполнительной власти. Например, согласно п. 3 ст. 34.2 НК РФ Министерству финансов РФ, финансовым органам субъектов Федерации и местного самоуправления предоставлено право на письменные разъяснения в пределах своей компетенции по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

Значительная роль в трактовке положений НК РФ принадлежит судебным органам. При этом распространена ситуация, когда один и тот же вопрос решается разными судами то в пользу налогоплательщика, то в пользу контролирующего налогового органа. Исходя из с этим Президиум

¹ Ильин А.Ю., Горелов А.А. Правовой статус Федеральной налоговой службы // Административное и муниципальное право. – 2008. – № 7. – С.45.

² Затулина Т.Н. Взаимосвязь конституционно-правовой и налоговой ответственности // Налоги (журнал). – 2008. – № 4. – С.68

Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и (далее – ВАС РФ) на основе обобщения судебной практики издает информационные письма, являющиеся для других судов руководством к действию, несмотря на отсутствие в нашей стране прецедентного права. Итогом выступает существенное ограничение правового значения НК РФ¹.

Правовой статус налоговых органов в определенной мере закрепляет Федеральный закон от 21 марта 1991 года №943-1² «О налоговых органах Российской Федерации», который характеризует налоговые органы как единую систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов.

Закон Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» от 21 марта 1991 г. № 943-1³ определяет назначение и общие направления деятельности налоговых органов, формы взаимодействия, в том числе в сфере предупреждения и пресечения налоговых правонарушений.

Так, статья 1 указанного Закона относит к компетенции налоговых органов контроль за соблюдением налогового законодательства России, правильностью исчислений, полнотой и

¹ Пансков В.Т. Налоговая реформа в России: еще длинна дорога // Налоговая политика и практика. – СПб.: Альянс-Архео, 2010. – С.268

² Федеральный закон от 21 марта 1991 года №943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости ВС и СНД РФ. – 1991. – № 15. – Ст. 492; Собрание законодательства РФ. – 2009. – № 29. – Ст. 3599.

³ Закон РФ от 21 марта 1991 года № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (ред. от 21.11.2011) // Бюллетень нормативных актов. – 1992. – № 1.– Ст.68

своевременностью внесения в бюджет налогов и других обязательных платежей, установленных российским законодательством, а также контроль за соблюдением валютного законодательства России в пределах своей компетенции. Законом предусмотрено решение налоговыми органами поставленных профессиональных задач в форме взаимодействия с федеральными органами исполнительной власти, органами государственной власти субъектов Федерации и органами местного самоуправления, а значит и с правоохранительными органами. К органам Министерства внутренних дел Российской Федерации персонально обращена статья 5, обязывающая оказывать практическую помощь сотрудникам налоговых органов при исполнении последними служебных обязанностей. Глава II Закона содержит полномочия налоговых органов, необходимые для выполнения собственных служебных задач, в числе которых выявление и предупреждение налоговых правонарушений. Здесь же описаны составы правонарушений, подведомственных налоговым органам. Для пресечения налоговых правонарушений налоговые органы наделены законом полномочиями контролирующего характера и мерами воздействия на нарушителей налогового законодательства: приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов; производить выемку документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений; взыскивать недоимки и др.¹ Глава III предусматривает общие условия наступления ответственности

¹ Там же. – Ст.78

налоговых органов и их должностных лиц за необоснованные действия (бездействие).

Следующей ступенью являются нормативные акты Президента Российской Федерации, которые могут вносить существенную корректировку в налоговое законодательство. Следует отметить, что полномочия Президента Российской Федерации в сфере нормотворчества четко не определены, и поэтому здесь необходимо руководствоваться пунктом 3 статьи 75 Конституции РФ, где указано, что система федеральных налогов и общие принципы налогообложения устанавливаются только федеральными законами. Президент Российской Федерации уполномочен принимать нормативные акты по налогообложению только в двух случаях: при наличии пробела в законодательном регулировании определенных отношений, или в случае, если такие полномочия даются тем или иным федеральным законом.

На наш взгляд, в настоящее время Указы Президента Российской Федерации в финансовой сфере носят организационный характер, то есть содержат поручения органам государственной власти по разработке тех или иных нормативных правовых актов в сфере налогообложения, определяют порядок их разработки. Например, Указом Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. № 314 Министерство по налогам и сборам Российской Федерации преобразовано в Федеральную налоговую службу Российской Федерации, сохранив преемственность основных функций¹. Указом Президента Российской Федерации

¹ Указ Президента РФ от 9 марта 2004 года № 314 (ред. от 22.06.2010) «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 11. – Ст. 945.

Федерации от 9 июня 2006 г. № 577 утверждено «Положение о классных чинах федеральных государственных гражданских служащих федеральной налоговой службы и ее территориальных органов»¹, где определен порядок их присвоения: государственным служащим-сотрудникам налоговых органов присваиваются классные чины в соответствии с занимаемой должностью, квалификацией и стажем работы. Значение Указов Президента Российской Федерации должно заключаться, во-первых, в устранении и предотвращении пробелов в налоговом, бюджетном, таможенном, валютном и банковском законодательстве, во-вторых, в определении основных направлений в финансовой работе системы органов исполнительной власти. Недопустимо исключать Указы Президента Российской Федерации из системы нормативных финансово-правовых актов в сфере налогообложения (статья 4 НК РФ). Кроме того, исключение Указов Президента Российской Федерации из правотворчества в финансовой сфере противоречит Конституции РФ (пункт 2 статьи 90 Конституции Российской Федерации). В этом смысле, подзаконные нормативные правовые акты Президентом Российской Федерации должны быть включены в систему финансового законодательства. Вследствие этого, целесообразно, Указом Президента Российской Федерации определить Правительству Российской Федерации внести на рассмотрение в Государственную думу проект федерального закона, предусматривающего совершенствование налогового

¹ Указ Президента от 9 июня 2006 года № 577 «О классных чинах федеральных государственных гражданских служащих Федеральной налоговой службы и ее территориальных органов» // Собрание законодательства РФ. – 2006. – № 24. – Ст. 2585.

законодательства в сфере предупреждения и пресечения налоговых правонарушений.

В свою очередь, Положение «О Федеральной налоговой службе», утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 года № 506¹, закрепляет статус службы в качестве юридического лица; полномочия ее руководителя; его заместителей; общий порядок деятельности и финансирования налоговых органов.

Согласно Положению, что уже подчеркивалось ранее, Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим не только функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, но и ряд иных.

Для сравнения с функциями, реализуемыми налоговыми органами других

¹ Постановление Правительства Российской Федерации от 8 декабря 2010 года № 995 «О внесении изменения в подпункт 5.2.10 Положения о Федеральной налоговой службе» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 40. – Ст. 3961; – 2010. – № 50. – Ст. 6725.

стран, можно выделить, что Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь, являясь республиканским органом государственного управления, также осуществляет государственную политику и регулирование в сфере налогообложения, государственного контроля за производством и оборотом алкогольной продукции, табачных изделий и сырья, их рекламой. При этом Министерство координирует деятельность в этой сфере и других республиканских государственных органов¹.

Поскольку Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов РФ, встает вопрос о роли актов, издаваемых Министерством, в регулировании деятельности налоговых органов².

В п. 3 Положения «О Федеральной налоговой службе» закреплено, что Федеральная налоговая служба руководствуется в своей работе нормативными правовыми актами Минфина России.

В соответствии с Письмом Минфина России от 27 мая 2009 г. № 03-02- 08/43³ письма Министерства носят информационно-разъяснительный характер, и них выражается позиция Министерства по конкретным или общим вопросам, содержащимся в индивидуальных или коллективных обращениях налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов. Указанные письма не являются нормативными правовыми актами

¹ Положение о Министерстве по налогам и сборам Республики Беларусь (в ред. Постановления Совета Министров Республики Беларусь от 12 ноября 2007 года № 1498).

² Чужикова Н.И. Источники финансового права: /Н.И.Чужикова / Автореф. дисс. ... к.ю.н.. – Воронеж, 2004. – С. 15-16

³ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

и не подлежат обязательному официальному опубликованию в соответствии с Указом

Президента РФ от 23 мая 1996 года № 763¹ «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти».

На основании Постановления Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г.

№ 12547/06² по делу № 8519/06 «Об оставлении без изменения определения ВАС РФ от 24.08.2006 № 8519/06, которым было прекращено производство по делу о признании недействующими писем Минфина РФ от 05.08.2004 № 01-02-01/031625, от 22.03.2006 № ММ-6-21/304@», указанные письма также не отвечают критериям нормативного правового акта, а, значит, не могут иметь юридического значения и порождать правовые последствия для неопределенного круга лиц, следовательно, и рассматриваться судами в качестве устанавливающих обязательные для налоговых органов правила, подлежащие неоднократному применению при осуществлении ими функций налогового контроля.

Тем более, согласно позиции ВАС РФ, на основании и. 2 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных

¹ Указ Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 года № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 22. – Ст. 2663; – 2011. – № 47. – Ст. 6621.

² Постановление Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. № 12547/06 по делу № 8519/06 «Об оставлении без изменения определения ВАС РФ от 24.08.2006 № 8519/06 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2007. – № 3.

органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 года № 1009¹, издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается.

Тем не менее, в п.п. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ устанавливается обязанность налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства РФ по налогам и сборам.

Однако Письмо ФНС России от 14 сентября 2007 года № ШС-6- 18/716@²

«О порядке применения разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» определяет, что письменные разъяснения Минфина России не обязательны для исполнения налоговыми органами, поскольку письменные разъяснения не содержат правовые нормы или общие правила, конкретизирующие нормативные предписания, и не являются нормативными правовыми актами вне зависимости от того, дано разъяснение конкретному заявителю либо неопределенному кругу лиц. И поскольку письма имеют информационно-разъяснительный характер, они не могут препятствовать налоговым органам руководствоваться нормами

¹ Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 г. N 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 33. – Ст. 3895; – 2012. – № 1. – Ст. 148.

² Письмо ФНС России от 14 сентября 2007 года № ШС-6- 18/716@³ «О порядке применения разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // Собрание законодательства РФ. – 2008. – № 52, – ч. 1. Ст. 6249; – 2011. – № 7. – Ст. 908.

законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной Минфином России. В Письме подчеркнуто, что, несмотря на введение НК РФ прямой обязанности налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России, соответствующая норма НК РФ не устанавливает обязанности налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России, адресованными конкретным заявителям (в силу того, что указанные разъяснения не содержат правовых норм), а обязывает налоговые органы руководствоваться разъяснениями, адресованными ФНС России.

При этом в случае принятия судами решений, в основу которых легли разъяснения Минфина России, направленные налогоплательщикам и содержащие позицию не в пользу налоговых органов, налоговым органам надлежит обжаловать такие решения в установленном законодательством Российской Федерации порядке либо заявлять о пересмотре судебного акта по вновь открывшимся обстоятельствам. Но, если у налогового органа отсутствуют основания полагать, что рассмотрение дела в суде закончится в пользу налогового органа, то в целях избежания потерь бюджета, связанных с уплатой налоговыми органами процентов, начисленных в порядке, предусмотренном статьей 79 Налогового кодекса Российской Федерации, а также расходов по оплате государственной пошлины при рассмотрении указанных дел в суде, налоговый орган может учитывать сложившуюся в регионе судебную-арбитражную практику по аналогичным вопросам и схожим обстоятельствам¹.

¹ Котова Е.В. Правовое значение писем Минфина России // Налоговый вестник. 2009. – № 7. – С. 57.

Таким образом, наблюдается двойственность отношения налоговых органов по применению разъяснений Минфина России, что нецелесообразно исходя из с отсутствием возможности у налоговых органов формировать единую правоприменительную практику на территории всей страны.

Значимым для правового регулирования контрольных мероприятий, осуществляемых соответствующими органами государственной власти и местного самоуправления, стало вступление в силу с 1 мая 2009 г. Федерального закона от 26 декабря 2008 года № 294-ФЗ¹ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля». Данный Закон регламентирует отношения в области организации и осуществления государственного контроля (надзора), муниципального контроля и защиты прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора), муниципального контроля.

Так, с 1 января 2010 г. вступил в действие п. 6 ст. 9 указанного Закона, согласно которому органы государственного контроля (надзора) и органы муниципального контроля должны направлять проекты ежегодных планов проведения плановых проверок организаций и индивидуальных предпринимателей в органы прокуратуры для формирования Генеральной прокуратурой РФ ежегодного сводного плана проведения плановых проверок.

¹ Федерального закона от 26 декабря 2008 года № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» // Собрание законодательства РФ. – 2008. – № 52, – ч. 1. Ст. 6249; 2011. – № 7. – Ст. 905.

В рамках этого Генеральной прокуратурой РФ Приказом от 11 августа 2010 года № 313¹ был утвержден Порядок формирования органами прокуратуры ежегодного сводного плана проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Тем не менее, налоговые органы не подпадают под действие Закона, поскольку п. 3 ст. 1 данного акта оговаривает, что он не распространяет свое действие на мероприятия налогового контроля. Как думается, такое положение следует признать неправильным в силу значения налогового контроля как разновидности государственного контроля за деятельностью хозяйствующих субъектов.

Необходимо упомянуть, что помимо налогового контроля должностные лица налоговых органов осуществляют мероприятия валютного контроля, руководствуясь положениями Федерального закона от 10 декабря 2003 года № 173-ФЗ² «О валютном регулировании и валютном контроле» и Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года № 195-ФЗ³. Но, поскольку данное направление деятельности налоговых органов не относится к

¹ Приказ Генеральной прокуратуры Российской Федерации от 11 августа 2010 г. № 313 «О порядке формирования органами прокуратуры ежегодного сводного плана проведения налоговых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // Законность. – 2010. – № 11. – С. 60-61.

² Федеральный закон от 10 декабря 2003 года № 173-ФЗ¹ «О валютном регулировании и валютном контроле» // Собрание законодательства РФ. – 2003. – № 50. – Ст. 4859; 2011. – № 50. – Ст. 7351.

³ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195ФЗ (ред. от 21.07.2011) // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 1, – ч. 1. Ст. 1; 2011. – № 6. – Ст. 621.

теме научного исследования, подробного анализа названного закона не проводится.

Ранее указывалось, что в своей деятельности налоговые органы взаимодействуют, в том числе с таможенными органами. Большинство вопросов взаимодействия данных органов урегулированы Соглашением от 21 января 2010 г. № 01-69/1 «О сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы»¹. Например, указанные органы осуществляют обмен информацией для целей контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и иного законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на налоговые и таможенные органы.

Особое место среди источников правового регулирования деятельности налоговых органов отводится решениям Конституционного суда Российской Федерации.

Как подчеркивает Н.С. Бондарь, вряд ли есть основания для сомнений в возможности и необходимости отнесения решений Конституционного Суда Российской Федерации к источникам права, включая налоговое².

Пепеляев С.Г. также говорит об особом правотворчестве Конституционного Суда Российской Федерации³.

По мнению Т.Н. Затулиной, правовые позиции решений Конституционного Суда Российской Федерации как источников

¹ Документ не опубликован. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Бондарь Н.С. Конституционная природа налогового права // Финансовое право. – 2005. – № 3. – С. 29.

³ Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2003. – С. 244.

налоговых правоотношений могут быть классифицированы на отдельные виды по различным основаниям: по юридической форме разрешения конституционно-правовой проблемы (в рамках постановления или определения суда); по видам налогов (правовые позиции в области федеральных, региональных, местных налогов); по сферам налоговых отношений (правовые позиции в сферах: установления налогов, исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, налогового контроля, ответственности за налоговые правонарушения и т.п.)¹ .

Исходя из фискальной направленности деятельности налоговых органов от лица государства Конституционный Суд Российской Федерации во многих своих решениях, посвященных применению ст. 57 Конституции Российской Федерации, обращается к проблеме соотношения публичных и частных интересов при уплате налогов. Так, в Постановлении от 14 июля 2005 г. № 9-П² «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации исходя из с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» суд указывает, что, устанавливая правовой механизм исполнения конституционной обязанности по уплате налогов, федеральный законодатель обладает собственной дискрецией в определении как форм налогового контроля и порядка его осуществления, так и

¹ Затулина Т.Н. Взаимосвязь конституционно-правовой и налоговой ответственности // Налоги (журнал). – 2008. – № 4. – С.75

² Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Собрание законодательства РФ. – 2005. – № 30. – ч. 2. Ст. 3200.

налоговых правонарушений, их видов и ответственности за их совершение, включая основания и условия привлечения к ответственности, в том числе сроки давности – их длительность, возможность перерыва или приостановления и т.п. И поскольку взимание налогов как обязательных индивидуально безвозмездных денежных платежей, необходимых для покрытия публичных расходов, связано с вторжением государства в право собственности, имущественные права, свободу предпринимательской деятельности и тем самым – в сферу основных прав и свобод, регулирование налоговых отношений должно осуществляться так, чтобы было гарантировано равное исполнение обязанностей налогоплательщиками и не создавались бы условия для нарушения их конституционных прав, а также прав и законных интересов других лиц. Законодатель, предусматривая ответственность за совершение налоговых правонарушений, должен исходить из конституционных принципов справедливости, юридического равенства, пропорциональности, соразмерности устанавливаемой ответственности конституционно значимым целям (часть 1 ст. 19; части 2 и 3 ст. 55 Конституции Российской Федерации).

Таким образом, в указанном регулировании, как подчеркивается в решении Конституционного Суда Российской Федерации, необходим баланс публичных и частных интересов как конституционно защищаемых ценностей.

Особое место среди источников правового регулирования деятельности налоговых органов занимают международные договоры и соглашения.

Кузнеченкова В.Е. приводит следующую классификацию международных налоговых соглашений:

1. Соглашения о развитии интеграции в экономической деятельности и унификации налогообложения:
соглашения о развитии интеграции;
соглашения об унификации налогообложения.
2. Соглашения о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле.
3. Договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов (применяются к следующим налогам: налог на прибыль предприятий и организаций; налог на имущество предприятий; налог на доходы физических лиц; налог на имущество физических лиц).
4. Соглашения, касающиеся налогообложения транспортных средств и доходов от международных перевозок.
5. Соглашения о сотрудничестве в борьбе с нарушениями налогового законодательства: соглашения, по которым компетентным органом является Федеральная налоговая служба (сфера применения соглашений предусматривает оказание содействия: в предотвращении и пресечении нарушений налогового законодательства; в предоставлении информации о соблюдении налогового законодательства юридическими и физическими лицами; в предоставлении информации о национальных налоговых системах и текущих изменениях налогового законодательства; в создании и функционировании компьютерных систем, обеспечивающих работу налоговых органов; в организации работы с налогоплательщиками и налоговыми органами, включая разработку методических рекомендаций по обеспечению контроля за соблюдением налогового законодательства; в области

обучения кадров и обмена специалистами; в иных вопросах, которые требуют совместных действий); соглашения, по которым компетентным органом является МВД России.

6. Иные соглашения, в которых имеются налоговые нормы¹.

Приведенная классификация соглашений отражает все аспекты международного сотрудничества в области налогообложения.

Как констатирует В.Е. Кузнеченкова, «международные налоговые соглашения не создают новых законов, они обеспечивают унификацию налоговых юрисдикции различных государств, «состыковывают» национальные налоговые законодательства. Следовательно, основным принципом применения международных налоговых соглашений выступает запрет на предоставление каждой стране больше прав и преимуществ, чем это предусмотрено ее национальным законодательством»².

Практика показывает, что наиболее распространенными договорами являются договоры о недопущении двойного налогообложения. Такие соглашения содержат нормы, регламентирующие взаимодействие налоговых органов государств. При этом инициативное информирование налоговыми органами различных государств друг друга по вопросам, касающимся их непосредственной деятельности, может предусматриваться отдельными договорами. Так, Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Мали «Об избежании двойного налогообложения и установлении правил

¹ Кузнеченкова В.Е. Международные налоговые соглашения в правовой системе Российской Федерации // Финансовое право. – 2010. – № 4. – С. 28-31.

² Кузнеченкова В.Е. Указ.соч. – С. 31.

оказания взаимной помощи в отношении налогов на доходы и имущество» (заключена в городе Бамако 25 июня 1996 г.) в п. 1 ст. 27¹

определяет, что «Договаривающиеся государства обязуются оказывать взаимную помощь и содействие в целях уведомления и взимания налогов... а также любых доплат, процентов, сборов и взысканий, пеней и штрафов».

Однако такие положения об оказании помощи в сборе налогов присутствуют не во всех соглашениях об избежании двойного налогообложения. В тех же соглашениях, где подобные нормы есть, определяются: содержание помощи по сбору налогов; возможность принятия превентивных мер (мер обеспечения); документы, служащие основанием для взимания налогов; порядок перевода собранных налогов и оплаты расходов, связанных с оказанием помощи; основания отказа в помощи; состав органов, наделенных соответствующей компетенцией. Указанная помощь состоит в совершении налоговыми органами различных государств на основании соответствующих запросов действий, необходимых для обеспечения взимания налогов, включая своевременное уведомление и принятие превентивных мер. При этом такая помощь может оказываться не только при взыскании собственно налогов, но также сборов, доплат, процентов, просроченных платежей. Лишь отдельные соглашения распространяют свое действие на взыскание штрафов.

¹ Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Мали от 25.06.1996 «Об избежании двойного налогообложения и установлении правил оказания взаимной помощи в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 46. – Ст. 5479.

Информационный обмен сводится к необходимости использования полученных налоговыми органами сведений при исполнении положений соответствующего международного договора или норм национального законодательства. Однако при этом информационный обмен распространяется исключительно на те сведения, которые имеют отношение к налогам, предусмотренным соответствующим международным договором. Например, в п. 1 ст. 25 Договора между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (подписан в городе Вашингтоне 17 июня 1992 года)¹ закреплено, что «Компетентные органы Договаривающихся государств будут обмениваться информацией, необходимой для применения положений настоящего Договора или национального законодательства Договаривающихся государств, касающихся налогов, на которые распространяется Договор».

Значительную роль в правовом регулировании деятельности налоговых органов играют кодифицированные отраслевые нормативные акты, включая: Гражданский кодекс Российской Федерации (далее - ГК РФ)², Кодекс Российской

¹ Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 16. – Ст. 1938.

² Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 №51 - ФЗ (ред. от 21.03.2002) // Собрание законодательства РФ. – 1994. – №32. – Ст. 3301; – 2011. – №49, –ч. 1. Ст. 7041. см. также: Соколова Э.Д. Теоретические аспекты правового регулирования финансовой деятельности государства и муниципальных образований/Э.Д.Соколова/ автореф. дисс. д.ю.н.– М., 2008. – С. 33-34.

Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195ФЗ (далее - КоАП РФ), Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (далее - УК РФ)¹.

Так, в ст. 1069 ГК РФ говорится о наказании за разглашение служебной тайны, к которой относится и налоговая тайна. При этом 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. Вред возмещается за счет соответственно казны Российской Федерации, казны субъекта Российской Федерации или казны муниципального образования.

В ст. 13.14 КоАП РФ закрепляет ответственность должностных лиц, в том числе налоговых органов, имевших доступ к конфиденциальной информации (налоговой тайне) и ее рассекретивших. Согласно статье разглашение информации, доступ к которой ограничен федеральным законом, лицом, получившим доступ к такой информации исходя из с исполнением служебных или профессиональных обязанностей, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц – от четырех тысяч до пяти тысяч рублей.

Что касается уголовного законодательства, ст. 183 УК РФ определяет уголовную ответственность за разглашение налоговой

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954; 2011. – № 50. – Ст. 7362.

тайны. В соответствии с ней незаконные разглашение или использование сведений, составляющих налоговую тайну без согласия ее владельца лицом, которому она была доверена или стала известна по службе или работе, наказываются штрафом в размере до ста двадцати тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до одного года с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет либо лишением свободы на срок до трех лет. Те же деяния, причинившие крупный ущерб или совершенные из корыстной заинтересованности, наказываются штрафом в размере до двухсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до восемнадцати месяцев с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет либо лишением свободы на срок до пяти лет. А при

наступлении тяжких последствий применяется лишение свободы на срок до десяти лет.

Однако поскольку в отдельном параграфе главы второй диссертационной работы будут рассматривать вопросы ответственности налоговых органов в сфере налогообложения, более подробно названные кодексы будут исследоваться далее.

Значимое место в правовом регулировании деятельности налоговых органов принадлежит основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на определенный период, в частности, Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов, одобренным Правительством Российской Федерации от 20 мая 2010 года¹.

На обозначенный период Правительством Российской Федерации поставлена задача совершенствования налогового контроля за использованием трансфертных цен, и целью налоговых органов является недопущение потерь бюджетной системы Российской Федерации от использования трансфертных цен. При этом контроль за трансфертным ценообразованием будет направлен на эффективное противодействие использованию трансфертных цен в сделках между организациями, осуществляющими свою деятельность в юрисдикциях с различными налоговыми режимами, в целях уклонения от налогообложения, а также на устранение препятствий для деятельности добросовестных налогоплательщиков на территории Российской Федерации, в том числе крупнейших.

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

В рамках Основных направлений будет реализован новый порядок учета в налоговых органах организаций и их обособленных подразделений, в том числе крупнейших налогоплательщиков. В этой связи предусматривается внести в НК РФ изменения, направленные на упрощение порядка учета в налоговых органах организаций.

Наряду с этим предусматривается осуществление ряда мер, направленных на регламентацию налогового администрирования и налогового контроля:

- упорядочение осуществления налоговыми органами контроля исполнения кредитными организациями, иными платежными агентами обязанностей по перечислению налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации;

- улучшение качества и обеспечение действенности налогового контроля, в том числе в отношении крупного бизнеса, российских, иностранных организации

- участников транснациональных образования и иностранных граждан, осуществляющих деятельность в Российской Федерации;

- совершенствование порядка досудебного урегулирования споров между налоговыми органами и другими участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

- совершенствование информационной и разъяснительной работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами;

- расширение и повышение результативности взаимодействия российских налоговых органов с налоговыми органами иностранных государств, для целей налогового контроля и т.д.

Подводя итоги, можно говорить о том, что деятельность налоговых органов подпадает под правовое действие многочисленных актов, которые можно систематизировать на следующие группы: международные налоговые соглашения; Конституции Российской Федерации; решения Конституционного Суда Российской Федерации и иных судебных органов; национальное законодательство о налогах и сборах во главе с Налоговым кодексом РФ; иное отраслевое законодательство, в том числе: ГК РФ, КоАП РФ, УК РФ; подзаконные акты, среди которых особое место занимают постановления Правительства Российской Федерации, акты Министерства финансов Российской Федерации и непосредственно Федеральной налоговой службы.

При этом наблюдается двойственность отношения налоговых органов к разъяснениям Минфина России, что нецелесообразно исходя из отсутствия возможности у налоговых органов формировать единую правоприменительную практику на территории всей страны.

Исходя из значения налогового контроля для формирования налоговых доходных источников государства, его следует подвести под правовую регламентацию 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».

2.2. Структура налоговых органов Российской Федерации

В юридической литературе выделяют две группы налоговых органов: непосредственно налоговые органы, которые созданы специально и исключительно для функционирования в сфере налогообложения, и опосредованно налоговые органы, которые осуществляют управление в сфере налогообложения наряду со своей основной деятельностью (таможенные органы, казначейство, финансовые органы, правоохранительные органы и др.)¹. По мнению А.Ю. Головина, на банки также возложена частичная функция налогового контроля². В рамках настоящего исследования рассматриваются налоговые органы первой группы, осуществляющие внешний финансовый контроль.

Что касается второй группы налоговых органов, то здесь следует подробнее остановиться на таможенных органах, которые согласно п. 1 ст. 34 НК РФ пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации. При этом законодатель, во-первых, выделяя в ст. 2 НК РФ группу отношений по взиманию налогов, в ст. 31 НК РФ «Права налоговых органов» не наделил налоговые органы правом «взимать налоги», но наделил правом «взыскивать недоимки» (пп. 9 п. 1), во-вторых, не раскрыл объект правоотношений по взиманию налогов.

¹ Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 1: Общая часть / Под ред. к.ю.н. Д.М. Щекина. – М.: Статут, 2009. – С. 269.

² Головин А.Ю. Налоговый контроль как инструмент предупреждения налоговых правонарушений. / А.Ю.Головин/ :Дисс. ... к.ю.н. – М., 2005. – С. 23.

Анализ НК РФ позволил сделать вывод о том, что таможенные органы выступают участниками в группе правоотношений по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации, которая включает в себя следующие подгруппы: 1) отношения, связанные с порядком и сроками исчисления и добровольной уплаты данных налогов; 2) отношения, связанные с порядком и сроками исчисления и добровольной уплаты недоимки; 3) отношения, связанные с порядком и сроками исчисления и принудительного (бесспорного, судебного) взыскания недоимки. В соответствии с НК РФ таможенные органы не вправе проводить выездные и камеральные налоговые проверки, что не исключает проведение таможенными органами проверок правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации по правилам Таможенного кодекса Таможенного Союза и Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации».

Согласно легальному определению, которое содержится в ст. 1 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» (по тексту - Закон о налоговых органах) и ст. 30 НК РФ, налоговые органы - это единая централизованная система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Налоговые органы Российской Федерации в структуре Министерства финансов были представлены десятью видами на пяти уровнях¹:

¹ Приказ Министерства финансов РФ от 09.08.2005 № 101н (ред. от 19.11.2009) «Об утверждении Положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» // БНА. – 2005. – № 38.

- 1) на федеральном уровне: ФНС России; Межрегиональная инспекция ФНС по централизованной обработке данных;
- 2) на межрегиональном (окружном) уровне: Межрегиональные инспекции ФНС по федеральным округам; Межрегиональные инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам;
- 3) на региональном уровне: Управления ФНС по субъектам РФ;
- 4) на межрайонном уровне: Инспекции ФНС межрайонного уровня;
Межрайонные Инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам;

5) на муниципальном уровне: Инспекции ФНС по району; Инспекции ФНС по городу без районного деления; Инспекции ФНС по району в городе.

ФНС России является единым методическим и координационным центром, осуществляющим руководство нижестоящими территориальными органами¹.

Межрегиональная инспекция ФНС по централизованной обработке данных является территориальным налоговым органом, осуществляющим функции автоматизированного контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также ведения в установленном порядке федеральных информационных ресурсов и информационного обеспечения деятельности ФНС России.

Межрегиональные инспекции ФНС по федеральному округу являются территориальными налоговыми органами, осуществляющими проверки эффективности работы управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации в федеральном округе. Межрегиональные инспекции ФНС по федеральному округу проводят выездные (повторные выездные) налоговые проверки, назначаемые ФНС России, а также участвуют по поручению ФНС России в выездных (повторных выездных) налоговых проверках, назначаемых территориальными налоговыми органами, входящими в данный федеральный округ, либо ФНС России.

¹ Нестеров Г.Г. Налоговый контроль: учеб, пособие / Г.Г. Нестеров, Н.А. Попонова, А.В. Терзиди. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2009. – С. 55.

Управления ФНС по субъекту РФ являются территориальными налоговыми органами, осуществляющими проверки эффективности работы Инспекций ФНС России в данном субъекте Российской Федерации. Управления ФНС по субъекту РФ проводят выездные (повторные выездные) налоговые проверки.

Непосредственно проведение проверок лиц, обязанных соблюдать законодательство в сфере деятельности налоговых органов, осуществляется Межрегиональными инспекциями ФНС по федеральному округу;

Межрегиональными инспекциями ФНС по крупнейшим налогоплательщикам; Инспекциями ФНС межрайонного уровня; Межрайонными инспекциями ФНС по крупнейшим налогоплательщикам; Инспекциями ФНС по району; Инспекциями ФНС по городу без районного деления; Инспекциями ФНС по району в городе.

В особом положении относительно других налоговых органов по контролю за уплатой налогов находятся Межрегиональные и Межрайонные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Первые осуществляют налоговое администрирование на федеральном уровне - в специализированных по отраслевому принципу межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, вторые - на региональном уровне - в межрайонных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, создаваемых в структуре управлений ФНС России по субъектам РФ¹.

¹ Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@ (ред. от 02.04.2010) «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций - юридических лиц к крупнейшим

Совершенно очевидно, что силами одного местного (территориального) налогового органа контролировать на должном уровне крупнейшего налогоплательщика, имеющего сеть производственных сервисных и других организаций по всей России, невозможно. Кроме того, для эффективной проверки налоговый инспектор должен хорошо ориентироваться в специфике производства проверяемого налогоплательщика¹.

Критериями отнесения налогоплательщика к категории крупнейших² являются: 1) показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год из бухгалтерской и налоговой отчетности организации; 2) взаимозависимость между организациями.

Законность выделения особой группы крупнейших налогоплательщиков, порядок ведения их особого учета были подтверждены Конституционным Судом Российской Федерации, который также указал, что полномочия налоговых органов должны осуществляться с надлежащей степенью взаимодействия с тем, чтобы исключить возможность проведения параллельных контрольных процедур и возложения на крупнейших налогоплательщиков дополнительных обременений, связанных с выполнением требований сразу нескольких налоговых органов.

налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях» // Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2004. – №11.

¹ Осокина И.В. Методические аспекты совершенствования выездных налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков./ И.В. Осокин/ Дисс. ... к.ю.н. – М., 2006. – С. 71.

² Приказ ФНС России от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@ (ред. от 02.04.2010) «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@» // Экономика и жизнь. – 2007 – С.27.

По данным Организации экономического сотрудничества и развития (далее - ОЭСР), с которой Россия сотрудничает в соответствии с Декларацией о сотрудничестве между ОЭСР и Российской Федерацией, подписанной 8 июня 1994 г., по состоянию на 2004 год создание подразделений по работе с крупнейшими налогоплательщиками находит место в налоговых органах зарубежных стран: Австралии, Австрии, Великобритании, Германии, Греции, Венгрии, Дании, Ирландии, Испании, Италии, Кореи, Мексики, Нидерландов, Новой Зеландии, Норвегии, Польши, Словакии, США, Финляндии, Франции, Чехии, Швейцарии, Японии, что в целом свидетельствует об аналогичном мировом подходе к организации учета и контроля налогоплательщиков, отличающихся размерами своего капитала и отраслевой спецификой деятельности.

В целях наиболее полной характеристики налоговых органов как субъектов финансового контроля требуется раскрытие понятий «субъект финансового контроля» и «финансовый контроль».

В юридической литературе под субъектом финансового контроля понимается субъект, осуществляющий финансовый контроль¹.

В действующем законодательстве определение финансового контроля отсутствует. Указом Президента РФ от 25.07.1996 № 1095 (ред. от 18.07.2001)

¹ Шохин С.О. Бюджетно-финансовый контроль в России. – М.: Прометей, 1995. – С. 10; Ефимова Н.П. Государственный финансовый контроль в реализации федеральных целевых социальных программ. – М.: Медицина, 2000. – С. 29; Докучаев В.В. Финансовый контроль исполнения проектов развития инфраструктуры нефтегазовой отрасли. / В.В.Докучаев/ Дисс. ... к.ю.н. – М., 2002. – С. 39.

«О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации»¹ (по тексту - Указ Президента РФ от 25.07.1996 № 1095) установлено, что в Российской Федерации государственный финансовый контроль включает в себя: 1) контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов; 2) контроль за организацией денежного обращения; 3) контроль за использованием кредитных ресурсов; 4) контроль за состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов; 5) контроль за предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ.

В научной литературе справедливо отмечается, что перечисления сфер финансового контроля, данных в Указе Президента РФ от 25.07.1996 № 1095, для понимания механизма финансового контроля недостаточно².

В этой связи заслуживают внимания предложения, касающиеся финансово-правового регулирования финансового контроля: о принятии Федерального закона о финансовом контроле, указа Президента Российской Федерации о финансовом контроле или Концепции Федерального закона о финансовом контроле³. Также

¹ Указ Президента РФ от 25.07.1996 № 1095 (ред. от 18.07.2001) «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 31. – Ст. 3696.

² Ахба Р.М. Государственно-правовое регулирование функционирования Счетной палаты Российской Федерации / Р.М.Ахба/ Дисс. ... к.ю.н. – М., 2005. – С. 13.

³ Глазунова О.В. Усиление взаимодействия субъектов государственного финансового контроля в Российской Федерации./ О.В.Глазунова/ Автореф. дисс. ... к.ю.н., – Волгоград. 2008. – С. 7; Тютин Ю.В. Актуальные вопросы правового регулирования и проведения бюджетного контроля в Российской Федерации / Финансовое право. – 2010. – № 1. – С. 8.

принципиально важными выглядят предложения о принятии закона о финансах, сделанные еще в 1988 году проф. О.Н. Горбуновой и поддерживаемые ею в настоящее время¹.

Анализируя юридическую литературу², посвященную проблеме финансового контроля, следует отметить, что большинство определений финансового контроля не содержат принципиальных различий. Так, по мнению

¹ Горбунова О.Н. Социально-экономическое развитие и финансовое право / Советское государство и право. – 1988. – № 5. – С. 40; Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. – М.: ООО «Профобразование», 2003. – С. 118.

² Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, – 1973. – С. 34, 35; Петров К.В. Приказная система управления в России в конце XV-XVIIвв. / К.В. Петров/ Дисс. ... к.ю.н. – Спб., 2000. – С. 72. (дата обращения 15.11.2010); Владимирова О.В. Государственный финансовый контроль России в XVII-XIXвв. (историко-правовое исследование). /О.В.Владимирова/ Дисс. ... к.ю.н. – Белгород, 2003. – С. 28; Агапцов С.А. Государственный финансовый контроль и бюджетная политика Российского государства. – М.: Издательский дом «Финансовый контроль», 2004. – С. 173– 223;

Е.Ю. Грачевой, финансовый контроль «необходимо рассматривать в двух аспектах: 1) как строго регламентированную деятельность специально созданных органов, контролирующих соблюдение финансового законодательства и финансовой дисциплины всех экономических субъектов; 2) как неотъемлемый элемент управления финансами и денежными потоками на макро- и микроуровнях с целью обеспечения целесообразности и эффективности финансовой операций»¹.

В экономической литературе² также нет единого общепринятого определения финансового контроля. В экономической теории финансовый контроль рассматривается в основном как совокупность действий и операций, как форма реализации контрольной функции финансов.

Изложенные точки зрения позволяют установить, что в основе понимания финансового контроля лежит деятельностный подход, характеризующий финансовый контроль как финансово-контрольную деятельность (совокупность мероприятий, действий, операций) субъекта финансового контроля.

Следует отметить, что в законодательстве и юридической науке утвердившегося определения контроля на сегодня не существует. Кроме того, ведутся дискуссии относительно соотношения понятий «контроль» и «надзор». Например, в соответствии с Концепцией административной реформы в Российской Федерации контроль предлагается рассматривать в качестве

¹ Грачева Е.Ю., Хорина Л.Я. Государственный финансовый контроль: Курс лекций. – М.: ТКВелби; Издательство «Проспект», 2005. – С. 10.

² Перевезенцев А.В. Финансовый контроль налоговых правонарушений./ А.В.Перевезенцева/ Дисс. ... к.ю.н. – М. 2005. – С. 38 - 47.

функции по проведению испытаний, измерений, экспертиз, осуществляемых субъектами рынка, аккредитованными в органах исполнительной власти в установленном порядке, а надзор предлагается рассматривать в качестве функции государственных органов по проведению проверок, наложению взысканий, выдаче разрешений, приостановлению деятельности¹.

«Самостоятельность финансового контроля как функции финансовой деятельности, – отмечает Т.Г. Лукьянова, – повлекло создание особой организационной структуры и системы субъектов, осуществляющих финансовый контроль, обособление задач и целей контрольной работы и методов реагирования на полученный результат в сфере финансов»².

В соответствии с Указом Президента РФ от 25.07.1996 № 1095 ФНС России названа в качестве субъекта, осуществляющего государственный финансовый контроль.

Представляется возможным провести классификацию деятельности налоговых органов в зависимости от характера выполняемых ими операций, действий, в результате которой основными видами деятельности налоговых органов являются:

- 1) контрольная³;
- 2) регистрационно-учетная;
- 3) разрешительная;
- 4) нормативно-регулирующая;
- 5) консультационная;
- 6) представительская.

Оказываемые налоговыми органами

¹ Распоряжение Правительства Российской Федерации от 25.10.2005 № 1789-р (ред. от 10.03.2009) «О концепции административной реформы в Российской Федерации в 2006–2010 годах» // Собрание законодательства РФ. – 2005. – № 46. – Ст. 4720.

² Лукьянова Т.Г. Финансовая деятельность государства как правовая категория. – М: ГОУ ВПО «Российская академия правосудия», 2008. – С. 35.

³ В целях настоящего исследования понятия «контрольная деятельность», «деятельность по контролю», «контроль» рассматриваются как тождественные, если иной смысл не следует из контекста предложения.

государственные услуги указаны в Едином стандарте обслуживания налогоплательщиков¹.

Выделение основных видов деятельности налоговых органов свидетельствует о том, что Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы осуществляют самые разнообразные государственные функции, а не только функцию по контролю и надзору, которая согласно п. 2 и п. 4 Указа Президента РФ от 09.03.2004 № 314² является главным отличительным признаком федеральных служб от федеральных министерств и федеральных агентств и не только в области налогов и сборов.

Сопоставляя сферы деятельности налоговых органов со сферами финансово-контрольной деятельности, установленных Указом Президента РФ от 25.07.1996 № 1095, представляется возможным выделить два основных самостоятельных вида финансово-контрольной деятельности налоговых органов:

1) контроль за соблюдением законодательства в сфере налогообложения, входящий в систему контроля за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов;

2) контроль за применением контрольно-кассовой техники, за оприходованием, хранением денежной наличности в кассе и лимитом расчетов наличными деньгами, за осуществлением

¹ Приказ ФНС России от 05.10.2010 № ММВ-7-10/478@ «Об утверждении единого стандарта обслуживания налогоплательщиков» // Российская газета. – 2010. – 26 ноября.

² Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 (ред. от 22.06.2010) «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – №11. – Ст. 945.

валютных операций. Он входит в систему контроля за организацией денежного обращения (в рамках настоящей работы они рассматриваются как один вид контрольной деятельности - контроль за соблюдением законодательства в сфере денежного обращения, состоящий из пяти подвидов).

Таким образом, под финансово-контрольной деятельностью налоговых органов предлагается понимать деятельность государства в лице уполномоченных органов исполнительной власти по проверке соблюдения порядка формирования централизованных денежных фондов государства и муниципальных образований, а также порядка денежного обращения, обеспечивающего данное формирование.

Исходя из изложенного представляется возможным сформулировать определение «налоговых органов как субъектов финансового контроля» - органы исполнительной власти, осуществляющие финансовый контроль, направленный на обеспечение соблюдения законодательства в сфере налогообложения и сфере денежного обращения в целях формирования централизованных денежных фондов государства и муниципальных образований.

Финансово-контрольная деятельность налоговых органов в отношении контролируемых субъектов является основанием для возникновения, изменения и прекращения финансово-контрольных правоотношений, поскольку порождает между ними регулируемые финансово-правовыми нормами связь, опосредованную субъективными юридическими правами и субъективными юридическими обязанностями. Исходя из этого финансовый контроль представляется возможным рассматривать и как

финансово-контрольные правоотношения, а его участников - как участников финансово-контрольного правоотношения.

Многоаспектный подход к понятию «налоговых органов как субъектов финансового контроля» позволяет рассматривать их юридические признаки с трех позиций: как субъектов финансового права, как субъектов (участников) финансово-контрольного правоотношения, как субъектов финансово-контрольной деятельности.

Обобщение различных взглядов ученых относительно понятий и характеристики «субъектов права», «субъектов правоотношений», «субъект контроля» в их общетеоретическом и финансово-правовом аспекте, а также определение «финансового контроля» позволяет выделить следующие признаки «налоговых органов как субъектов финансового контроля»: 1) относятся к системе субъектов государственного финансового контроля; 2) обладают финансовой правосубъектностью; 3) обладают финансово-правовым статусом; 4) осуществляют финансово-контрольную деятельность; 5) участвуют в финансово-контрольных правоотношениях.

Важным условием финансово-контрольной деятельности налоговых органов является соблюдение принципов, под которыми понимаются основополагающие правовые положения, которыми должны руководствоваться налоговые органы в ходе осуществления финансово-контрольной деятельности при осуществлении возложенных на них полномочий.

На взгляд диссертанта, основными принципами финансово-контрольной деятельности налоговых органов являются: законность, объективность, единообразие правоприменительной практики.

Законность - в широком смысле принцип точного и повсеместного исполнения требований закона всеми органами государства, должностными лицами и гражданами¹.

Основные требования законности в правовом государстве, по мнению

С.С. Алексеева, состоят в следующем: 1) всеобщность права; 2) верховенство Конституции и законов; 3) равенство всех перед законом; наличие социальных и юридических механизмов, обеспечивающих реализацию прав (строжайшее соблюдение и исполнение обязанностей); 4) беспрепятственные возможности для исполнения субъективных прав; 5) гарантированное, качественное применение права; 6) стабильность, устойчивость правопорядка, эффективная работа всего механизма правового регулирования².

Данный принцип имеет конституционный уровень установления (ст. 15) и выводится, как представляется, из провозглашаемого Конституцией Российской Федерации принципа правового государства (ст. 1). Применительно к деятельности налоговых органов принцип законности имеет свое развитие в ст. 3 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации».

Содержание принципа законности в финансово-контрольной деятельности налоговых органов проявляется в следующем:

- каждый «шаг» налоговых органов (их должностных лиц) должен основываться на Конституции Российской Федерации,

¹ Тихомирова Л.В., Тихомиров М.Ю. Юридическая энциклопедия / Под ред. М.Ю. Тихомирова. – М.: 1997. – С. 164.

² Алексеев С.С. Общая теория права: учеб. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2009. – С. 158, 159.

законах Российской Федерации, а также нормативных правовых актах Президента Российской Федерации, федеральных органов исполнительной власти, органов власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, принимаемых в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов;

- налоговые органы обязаны осуществлять свою деятельность на основе только тех нормативных правовых актов, которые были официально опубликованы;

- налоговые органы должны исключить практику регулирования своей деятельности в тайне от других, письмами с грифом «Для служебного пользования» в части конкретизации порядка реализации своих полномочий, на смену которым должны прийти нормативные правовые акты;

- недопустимо отступление от требований закона по каким бы то ни было соображениям: по мотивам целесообразности, пользы государству и т.д., поскольку высшая социальная целесообразность выражена именно в законах¹. Целесообразность есть категория, используемая для обозначения соответствия избранных средств поставленной цели². ВАС РФ занимая позицию о недопустимости в процессе правоприменительной практики расширения сферы действия норм об ответственности, в том числе по мотиву логичности и целесообразности такого расширения³.

¹ Алексеев С.С. Указ.соч. – С. 162.

² Чулюкин Л.Д. Природа и значение цели в советском праве. – Казань: Издательство Казанского университета, 1984. – С. 12.

³ Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части

Для организации финансово-контрольной деятельности налоговых органов особый интерес представляет вопрос соотношения законности и усмотрения.

Нередко норма права, характеризующая ту или иную ситуацию, при наличии которой субъект управления должен действовать тем или иным образом, делает это в весьма абстрактной форме, предоставляя органу или должностному лицу юридическую возможность самому решать, есть ли в том или ином конкретном случае обстоятельства, при наличии которых можно предпринять предусмотренные правовой нормой действия. Иногда правовые нормы устанавливают, что тот или иной вопрос решается соответствующим органом «по его усмотрению»¹. Например, в соответствии с п. 4 ст. 90 НК РФ, показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа - и в других случаях.

Предоставленные органу или должностному лицу альтернативы равноценны лишь до того момента, пока не начинают претворяться в жизнь, пока не войдут в соприкосновение с конкретными жизненными обстоятельствами, в которых норма должна применяться. С этого момента они перестают быть равноценными, и законными из них будут те, посредством которых в данных условиях достигается цель,

первой НК Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2003. – № 5; Постановление Президиума РФ от 17.02.2009 № 11500/08 // Вестник ВАС РФ. – 2009. – № 5.

¹ Лазарев Б.М. Компетенция органов управления. – М.: Юридическая литература, 1972. – С. 91, 92.

установленная точно законом либо вытекающая из его смысла. Если полномочия будут использованы не с этой целью, то налицо будет отклонение, превышение власти, прямое нарушение закона, ибо цель закона мы не можем вывести за пределы права¹.

Достаточно удачное определение предложено А. Бараком: «Усмотрение - это полномочие, данное лицу, которое обладает властью выбирать между двумя или более альтернативами, когда каждая из альтернатив законна»².

По мнению Ю.В. Старых, «усмотрение - определенная рамками законодательства о налогах и сборах свобода выбора уполномоченного правоприменительного органа (Правительства Российской Федерации, налогового, таможенного органа) при принятии субъективно-оптимального решения, соответствующего конкретным обстоятельствам рассматриваемого дела, которая обусловлена поставленными перед ними задачами, соответствует интересам государства и общества и основана на познании объективной действительности»³.

Решение должностным лицом или государственным органом какого-либо вопроса по собственному усмотрению в праве называется дискрецией⁴. Соответственно полномочия, содержащиеся в

¹ Дубовицкий В.Н. Законность и усмотрение в советском государственном управлении. – Минск: Издательство «Наука и техника», 1984. – С. 85.

² Барак Аарон. Судейское усмотрение. Перевод с английского. – М.: Издательство НОРМА, 1999. – С. 13.

³ Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении / Ю.В. Старых; под ред. д.ю.н. М.В. Карасевой. – М.: ИД «Юриспруденция», 2007. – С. 31, 37. ⁴ Тихомирова Л.В., Тихомиров М.Ю. Юридическая энциклопедия / Под ред. М.Ю. Тихомирова. – М.: 1997. – С. 118.

себе признаки усмотрения, называют дискреционными полномочиями.

Таким образом, дискреционными полномочиями налоговых органов в сфере финансового контроля следует считать предусмотренные нормативными правовыми актами контрольные полномочия налоговых органов в сфере налогообложения и денежного обращения, предоставляющие налоговому органу возможность выбора между несколькими вариантами правомерного поведения.

Выбор налогового органа (его должностного лица) может быть связан с выбором одного из нескольких точно указанных вариантов. Он может идти по пути аналогии закона и права или путем обращения к началам и принципам законодательства и общим принципам права, к единообразной судебной практике Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации и ВАС РФ (, но во всех случаях выбор должен основываться на том, что смысл, содержание и применение законов, деятельность исполнительной власти определяется правами и свободами человека и гражданина, установленными Конституцией Российской Федерации, НК РФ и иными нормативными актами по вопросам налогов и сборов и денежного обращения.

В юридической литературе отмечается, что дискреционные полномочия содержат потенциал для коррупции. Так, предоставляя возможность выбора между санкциями различной степени тяжести при отсутствии четких критериев того, когда нужно накладывать конкретную санкцию, норма права позволяет правонарушителю заплатить за менее тяжкую для него

санкцию, а правоприменителя - шантажировать нарушителя возможностью наложения более суровой кары¹.

Значительную роль в ограничении усмотрения налоговых органов играют правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. Например, Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении № 14-П от 16.07.2004² за налоговыми органами признаны и оставлены дискреционные полномочия, связанные с принятием в ходе налогового контроля решений о проведении встречных проверок, истребовании документов, назначении

¹ Бизнес и коррупция: проблемы противодействия: итоговый отчет / К.И. Головщинский, С.А. Пархоменко, В.Л. Римский, Г.А. Сатаров; Регион, обществ. Фонд «Информатика для демократии (Фонд ИНДЕМ)». – М.: ИНДЕМ, 2004. – С. 18, 19.

² Постановление Конституционного суда Российской Федерации от 17.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 30. – Ст. 3214.

экспертизы и т.д., что, как подчеркивается судом, предполагает их обжалование в целях защиты от возможного произвольного правоприменения закона.

Представляется возможным сделать вывод, что дискреционные полномочия налоговых органов, основанные на принципах законности и определенности налогообложения, не могут осуществляться, кроме как по основаниям и в порядке, предусмотренном налоговым законодательством, а формулируемые в ходе правоприменения судебные и иные правовые позиции в сфере налогообложения должны отвечать принципу связанности налоговых органов законом. Данный вывод может быть представлен в качестве самостоятельного принципа - принципа применения дискреционных полномочий налоговыми органами.

Учитывая изложенное, главная цель деятельности налоговых органов - формирование централизованных денежных фондов государства и муниципальных образований, не может пониматься как «зеленый свет» для использования любых способов и ухищрений, в том числе с интерпретацией нормативных предписаний, исходя из необходимости выполнения плановых показателей вышестоящих налоговых органов и защитой фискальных интересов государства, без учета принципа законности и принципа применения дискреционных полномочий налоговыми органами. Данный вывод также связан с тем, что, обеспечивая соблюдение законодательства о налогах и сборах, налоговые органы должны собирать и оценивать не только доказательства, изобличающие правонарушителя, но и оправдательные доказательства, которые могут свидетельствовать о наличии

обстоятельств, исключающих привлечение лица к налоговой ответственности.

Принцип объективности означает: 1) отсутствие предвзятости в вопросах планирования и осуществления контрольно-ревизионных мероприятий по конкретным подконтрольным объектам; 2) отсутствие каких-либо предубеждений о предполагаемых «отрицательных» результатах по осуществляемым контрольным мероприятиям; 3) отсутствие корыстных либо иных побочных побуждений при проведении контрольно-ревизионных мероприятий и оценке деятельности подконтрольного объекта; 4) отсутствие пристрастия в обобщении и освещении результатов осуществленных контрольных мероприятий.

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 законодательства.

Необходимо отметить, что речь не идет о сборе ФНС России от нижестоящих налоговых органов судебных актов, их обобщении и направлении в качестве обзора с приложением для сведения в налоговые органы, чем они и так ежедневно занимаются (мониторинг судебной практики). Речь идет о введении объективного предела реализации усмотрения налоговых органов при осуществлении финансово-контрольной деятельности, что поможет избежать правоприменительных ошибок.

Реализация данного принципа потребует внесения дополнений в Положение о Федеральной налоговой службе, а кроме того - касается трех аспектов: 1) формирование единой правовой позиции в системе налоговых органов путем издания ФНС России единого обобщающего систематизированного разъяснения законодательства в форме приказа (в данные разъяснения могут быть включены ответы на запросы нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков, а также позиции, сформированные¹ по результатам внутреннего контроля за деятельностью территориальных налоговых органов); 2) согласование и корректировка обобщающих разъяснений законодательства с единообразной судебной практикой Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, ВАС РФ; 3) нормативная отмена «де-юре» и «де-факто» права финансовых органов² давать

¹ Ахба Р.М. Государственно-правовое регулирование функционирования Счетной палаты Российской Федерации. / Р.М.Ахба/ Дисс. ... к.ю.н.. – М., 2005. – С. 79, 80.

² Отсутствие нормативного характера писем Минфина России о разъяснении налогового законодательства позволило Минфину России (Письмо Минфина РФ от 05.04.2011 № 03-0405/9-218 // СПС Консультант Плюс) сделать вывод о том, что данные разъяснения имеют информационно-разъяснительный характер, наравне с письменным мнением любого специалиста в сфере налогообложения, и не препятствуют субъектам налоговых правоотношений руководствоваться нормами налогового законодательства в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной Минфином России. Таким образом, с учетом действующего законодательства, ценность таких разъяснений только в том, что их использование может служить основанием для освобождения от налоговой ответственности, если при рассмотрении дела о налоговом правонарушении в налоговом органе (имеются в виду случаи, когда позиция Минфина России противоречит позиции ФНС России) или в судебном порядке будет установлено, что исчисление налога должно было производиться на иных условиях, чем было указано в разъяснениях Минфина России. В этой связи представляется, что смысл издания таких разъяснений и любых разъяснений консультационного характера по применению законов теряется, так как каждый субъект налоговых правоотношений способен разъяснить себе законодательство, сделав в процессе толкования наиболее удобные для него выводы, если только этот смысл не заключается в руководстве разъяснениями Минфина России ради проявления жеста подчинения позиции данного органа, в полномочия которого НК РФ включена обязанность давать такие разъяснения.

обобщающие и индивидуальные разъяснения законодательства о налогах и сборах, права ФНС России и территориальных налоговых органов давать индивидуальные разъяснения законодательства о налогах и сборах; 4) закрепление в Законе «О налоговых органах Российской Федерации» полномочия ФНС России принять нормативный правовой акт - единый приказ о разъяснении (толковании норм, терминов и понятий) законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, контроль за соблюдением которых отнесен к ведению налоговых органов, и практики их применения, вносить в него изменения и дополнения; 5) включение в правовой статус территориальных налоговых органов обязанности руководствоваться данными разъяснениями ФНС России; 6) закрепление права обжалования отдельных положений данных разъяснений¹. Правовая позиция ФНС России по применению нормативных актов должна быть официально опубликована и размещена на сайте ФНС России для всеобщего ознакомления.

Представляется, что воплощение данного принципа в законодательстве принесет следующий положительный эффект: 1) повысит эффективность правоприменения, исключив противоречия в толковании нормативных правовых актов; 2) повысит эффективность противодействия коррупции; 3) повысит

¹ Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного Российского государства./В.В.Гриценко/ Дисс. ... д.ю.н. – Саратов, 2005. – С. 43.

эффективность взимания налогов; 4) повысит уровень доверия участников хозяйственной деятельности к закону и действиям государства в лице налоговых органов.

Рассмотренный перечень принципов не является исчерпывающим и может быть дополнен принципами организации государственного финансового контроля, которые зафиксированы в Лимской декларации руководящих принципов контроля¹, в Декларации об общих принципах деятельности высших органов финансового контроля государств – участников Содружества Независимых Государств², а также в Декларации принципов деятельности контрольно-счетных органов Российской Федерации³: независимости, компетентности, ответственности, оперативности, доказательности, системности, гласности, соблюдения профессиональной этики.

Осуществление налоговыми органами государственного финансового контроля свидетельствует о том, что налоговые органы являются частью системы субъектов государственного финансового контроля, в этой связи правоотношения налоговых

¹ Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контролинг. М., 1991. – № 1. – С. 55-56. С. 142

² Декларации об общих принципах деятельности высших органов финансового контроля государств – участников Содружества Независимых Государств // Контролинг. М., 2001. – № 3 – С.15-16. С.150

³ Декларации принципов деятельности контрольно-счетных органов Российской Федерации // Контролинг. М., 2003 – № 8 – С.19. С.138

органов с другими субъектами финансового контроля весьма разнообразны. Данное обстоятельство позволяет выделить четыре базовых модели взаимодействия налоговых органов с другими субъектами финансового контроля в Российской Федерации.

Первая модель - отношения налоговых органов с федеральными субъектами государственного финансового контроля.

Согласно Указу Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. № 314¹ порядок взаимоотношений федеральных министерств и находящихся в их ведении федеральных служб и федеральных агентств устанавливается в положениях об указанных органах исполнительной власти. Постановлением Правительства Российской Федерации от 19.01.2005 № 30² предусмотрено, что в регламент федерального органа исполнительной власти включаются разделы, определяющие общие правила его деятельности и особенности организации осуществления полномочий, в том числе порядок взаимодействия федерального министерства и находящихся в его ведении федеральных служб и федеральных агентств.

ФНС России находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации³, которое осуществляет координацию и контроль деятельности находящихся в его ведении федеральных

¹ Указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 (ред. от 22.06.2010) «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – №11. – Ст. 945.

² Постановление Правительства РФ от 19.01.2005 № 30 (ред. от 24.09.2010) «О Типовом регламенте взаимодействия федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства РФ. – 2005. – № 4. – Ст. 305.

³ Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 (ред. от 13.09.2010) «О Министерстве финансов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 31. – Ст. 3258.

служб (ФНС России, Федеральной службы страхового надзора, Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и Федерального казначейства) и федеральных агентств.

Налоговые органы в ходе выполнения возложенных на них функций по осуществлению финансового контроля осуществляют взаимодействие с таможенными органами¹, с Центральным банком Российской Федерации², с Федеральным казначейством³, с Пенсионным фондом Российской Федерации⁴.

Вторая модель - отношения налоговых органов между собой.

Приказом ФНС России от 15.02.2007 № САЭ-3-18/62@⁵ Федеральная налоговая служба осуществляет организацию деятельности, планирование, координацию, контроль территориальных налоговых органов, утверждает их структуру и штатное расписание, определяет правила организации взаимодействия ФНС России с территориальными налоговыми органами.

¹ Приказ ФТС России от 10.03.2010 № 452 «О реализации Соглашения о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы» // СПС Консультант Плюс.

² Письмо ЦБ РФ № 169-Т, ФНС России № ММ-22-1/944@ от 15.12.2009 «Об усилении взаимодействия Банка России и ФНС России по вопросу поступления платежей в бюджетную систему Российской Федерации» // Вестник Банка России. – 2009. – № 74.

³ Приказ Министерства Финансов РФ от 05.09.2008 № 92н (ред. от 17.08.2010) «Об утверждении учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации» // БНА. – 2008. – № 41.

⁴ Письмо ФНС России № ЯК-17-8/58, ПФ РФ № АД-30-24/8509@ от 11.08.2010 «О порядке возврата переплаты по взносам на пенсионное страхование» // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). – 2010. – 2 сентября.

⁵ Приказ ФНС России от 15.02.2007 № САЭ-3-18/62@ «Об утверждении Регламента Федеральной налоговой службы» // БНА. – 2007. – № 22.

Приказом ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@¹ утвержден Порядок взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, согласно которому налоговый орган, проводящий мероприятия налогового контроля, вправе истребовать документы через налоговый орган по месту учета проверяемого налогоплательщика или контрагента.

Третья модель - отношения налоговых органов с региональными субъектами государственного финансового контроля.

Правовые основы взаимодействия налоговых органов с субъектами регионального финансового контроля содержатся в Федеральном законе от 06.10.1999 № 184-ФЗ², согласно которому территориальные органы федерального органа исполнительной власти по налогам и сборам ведут учет налогоплательщиков, начисления и уплаты налогов и сборов в бюджет субъекта Российской Федерации и местные бюджеты и предоставляют в финансовый орган субъекта Российской Федерации соответствующие данные по форме и в сроки, которые установлены Правительством Российской Федерации.

Четвертая модель - отношения налоговых органов с субъектами муниципального финансового контроля.

¹ Приказ ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки» // БНА. – 2007. – № 13.

² Федеральный закон от 06.10.1999 № 184-ФЗ (ред. от 04.10.2010) «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 42. – Ст. 5005.

Взаимодействие субъектов в данной модели основано на
Федеральном

законе от 06.10.2003 № 131-ФЗ¹, в соответствии с положениями которого территориальные органы федерального органа исполнительной власти по налогам и сборам ведут учет налогоплательщиков по каждому муниципальному образованию и предоставляют финансовому органу местной администрации информацию о начислении и об уплате налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджет муниципального образования, в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах в порядке, установленном уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти.

Вопросы правового регулирования третьего и четвертого типа моделей также раскрываются в Постановлении Правительства РФ от 12.08.2004 № 4Ю², Постановлении Правительства РФ от 04.09.1995 № 876³.

Нормативными правовыми актами⁴, регулирующими деятельность субъектов государственного и муниципального

¹ Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ (ред. от 29.12.2010) «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2003. – № 40. – Ст. 3822.

² Постановление Правительства РФ от 12.08.2004 № 410 (ред. от 10.10.2007) «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 33. – Ст. 3497.

³ Постановление Правительства РФ от 04.09.1995 № 876 «Об упорядочении учета плательщиков земельного налога и арендной платы за землю» // Собрание законодательства РФ. – 1995. – № 37. – Ст. 3623.

⁴ Постановление Правительства РФ от 05.12.2005 № 725 (ред. от 08.12.2008) «О взаимодействии и координации деятельности органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации и территориальных органов федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства РФ. – 2005. – № 50. – Ст. 5311.

негосударственного финансового контроля, установлены следующие формы их взаимодействия:

а) планирование и реализация совместных мероприятий;

б) подготовка предложений по совершенствованию законодательства

Российской Федерации и законодательства субъектов Российской Федерации;

в) обмен информацией, необходимой для реализации полномочий органов

исполнительной власти и предоставляемой в установленном порядке.

Взаимодействие налоговых органов с субъектами негосударственного финансового контроля, кроме субъектов муниципального негосударственного финансового контроля, не имеет места, поскольку по действующему законодательству последние выступают в правовых отношениях с налоговыми органами в качестве контролируемого субъекта, тогда как налоговые органы выступают в качестве контролирующего субъекта.

ФНС России в рамках межправительственных и межведомственных соглашений в целях контроля за исполнением налогового законодательства вступает в отношения с налоговыми органами иностранных государств, что позволяет выделить модель взаимоотношений национальных налоговых органов и налоговых органов зарубежных стран.

Анализ нормативных правовых актов показал, что налоговые органы различного уровня связаны между собой и с другими субъектами государственного и муниципального негосударственного финансового контроля, однако либо нормативные правовые основания для таких отношений в основном ограничены ссылками на общие положения о взаимодействии в соответствии

с законодательством, либо имеются соглашения о взаимодействии по какому-то одному специализированному вопросу

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоги являются одним из признаков государства как организации власти, что обусловлено их значением для публичных территориальных образований. Указанные платежи финансово обеспечивают деятельность любого государства и позволяют реализовывать социально-экономические программы.

Уплата обязательных платежей в той или иной степени всегда находилась под контролем со стороны государства. Сначала этим занимались специально назначаемые люди в рамках откупа, а впоследствии появились фискальные органы, к определенному моменту сформировавшиеся в единую централизованную систему.

В настоящее время в структуре органов государственной власти любой страны присутствуют фискальные органы. В Российской Федерации они, в частности, представлены Федеральной налоговой службой и ее территориальными налоговыми органами.

Полномочия налоговых органов в области контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов и сборов и обеспечения уплаты данных платежей, иные возложенные на них права и обязанности позволяют говорить об их особой роли при осуществлении государством налоговой деятельности. В связи с этим вопросы их налоговой правосубъектности являются, несомненно, значимыми в теоретическом и практическом аспектах.

Деятельность налоговых органов подпадает под действие как международных налоговых соглашений, российского законодательства о налогах и сборах, подзаконных актов по вопросам налогов и сборов, так и иных нормативных правовых актов.

Однако остается множество проблемных вопросов, связанных с правовым регулированием деятельности налоговых органов, их правами и обязанностями, что, прежде всего, определяется коллизионностью и пробельностью российского законодательства, отсутствием единообразной судебной практики.

Научное исследование позволило сделать ряд выводов:

1. Налоговые органы прошли в своем развитии несколько этапов. Диссертант выделяет пять таких этапов, начиная с Древнерусского государства, и заканчивая современным периодом. На первоначальных порах фискальные функции реализовывали отдельные назначаемые лица на условиях откупа, а затем сформировались особые фискальные органы, первоначально не имевшие единой централизованной структуры, но впоследствии получившие четкое организационное закрепление и правовую базу для осуществления своих полномочий.

2. В современной структуре российских налоговых органов нашли отражение различные варианты построения фискальных органов за рубежом: «по налогам», когда при введении нового налога в фискальном органе образовывается соответствующее подразделение; по функциональному принципу, - наделяния отдельных подразделений фискального органа несколькими функциями применительно ко всем контролируемым налогам; «по налогоплательщикам», на основе создания отдельных подразделений, специализирующихся на определенных категориях налогоплательщиков. Такая структура оправдывает себя, поскольку обеспечивает наиболее эффективное функционирование налоговых органов и выполнение возложенных на них полномочий.

3. Налоговые органы обладают особым правовым статусом, что определяется их компетенцией в сфере взимания налогов и сборов, осуществления контроля за их уплатой, применения способов обеспечения уплаты налогов и сборов, а также привлечения к ответственности за совершение правонарушений в области налогообложения.

4. Правовое регулирование деятельности налоговых органов осуществляется комплексно посредством национальных законодательных и подзаконных нормативно-правовых актов, а также международных налоговых соглашений.

5. Содержательный анализ налогового контроля позволяет говорить скорее о налоговом надзоре со стороны налоговых органов за деятельностью налогоплательщиков и плательщиков сборов.

6. Формы налогового контроля, применяемые налоговыми органами, в целом достаточно полно регламентированы положениями Налогового кодекса РФ. Но при осуществлении отдельных из них, в частности, экспертизы, возникают определенные сложности, связанные с отсутствием детально регламентирующих норм. Такие же пробелы присутствуют и в отношении способов обеспечения уплаты налогов и сборов, которые налоговые органы вправе применить по отношению к налогоплательщикам и плательщикам сборов, например, приостановление операций по счетам в банках и наложение ареста на имущество. Возникающие в связи с этим спорные вопросы требуют судебного разбирательства, что обуславливает необходимость соответствующих законодательных изменений и дополнений в Налоговом кодексе РФ, на основании чего сделаны авторские предложения и рекомендации.

Как представляется, проведенное научное исследование и сделанные выводы, предложения и рекомендации будут способствовать устранению неопределенности в правовом регулировании деятельности налоговых органов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

Раздел 1. Нормативные и иные правовые акты, официальные документы

1. Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Аме-рики от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Собрание законодательства РФ. – 1999 – № 16 – Ст. 1938.
2. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Мали от 25.06.1996 «Об избежании двойного налогообложения и установлении правил оказания взаимной помощи в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. – 1999 – № 46 – Ст. 5479.
3. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контроллинг. М., 1991 – № 1 – Ст.142
4. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // Собрание законодательства РФ. – 2009. № 4. Ст. 445.
5. Бюджетный кодекс Российской Федерации (ред. от 06.04.2011) // Собрание законодательства РФ. – 1998 – № 31 – Ст. 3823.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2010) // Собрание законодательства РФ – 1998 – № 31– Ст. 3824.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2010) // Собрание законодательства РФ. – 2000 – № 32 – Ст. 3340.
8. Кодекс Российской Федерации об административных

правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 21.07.2011) // Собрание законодательства РФ – 2002 – № 1 (ч. 1) – Ст.1.

9. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 №51 - ФЗ (ред. от 21.03.2002) // Собрание законодательства РФ. – 1994 – №32 – Ст. 3301; 2011. – №49, ч. 1. –Ст. 7041.

10. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ. – 1996 – № 25 – Ст. 2954; 2011– № 5 – Ст. 7362.

11. Федеральный закон от 31.07. 1998 № 147-ФЗ (ред. от 29.07.2004) «О введении в действие части первой НК Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 1998 – № 31 – Ст. 3825.

12. Федеральный закон от 06.10.1999 № 184-ФЗ (ред. от 04.10.2010) «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 1999 – № 42 – Ст. 5005.

13. Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ (ред. от 29.12.2010) «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2003 – № 40 – Ст. 3822.

14. Федеральный закон от 27.06.2011 № 162-ФЗ (ред. от 18.07.2011) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О национальной платежной системе» // Собрание законодательства РФ. – 2011– № 27 – Ст. 3873.

15. Федеральный закон от 26 декабря 2008 года № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» // Собрание законодательства РФ. – 2008 – № 52, – ч. 1. Ст. 6249; 2011–№ 7 – Ст. 905.

16. Закон РФ от 18.06.1993 № 5215-1 (ред. от 01.04.1999) «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» // Ведомости СНД и ВС РФ. 08 июля 1993 г. – № 27 – Ст. 1018.
17. Закон РФ от 21 марта 1991 года № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (ред. от 21.11.2011) // Бюллетень нормативных актов. – 1992 – № 1.
18. Указ Президента от 9 июня 2006 года № 577 «О классных чинах федеральных государственных гражданских служащих Федеральной налоговой службы и ее территориальных органов» // Собрание законодательства РФ. – 2006 – № 24 – Ст. 2585.
19. Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 (ред. от 22.06.2010) «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства РФ. – 2004 – №11– Ст. 945.
20. Указ Президента РФ от 11.11.2000 года № 1868 «О Дне работника налоговых органов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2000 – № 46 – Ст. 4547.
21. Указ Президента РФ от 23.12.1998 № 1635 (ред. от 09.08.2000) «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» // Собрание законодательства РФ. – 1998 – № 52 – Ст. 6393.
22. Указ Президента РФ от 9 марта 2004 года № 314 (ред. от 22.06.2010) «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства РФ. – 2004 – № 11 – Ст. 945.
23. Указ Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 года № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства РФ. – 1996 – № 22 – Ст. 2663; 2011 – № 47 – Ст. 6621.

24. Постановление Правительства Российской Федерации от 8 декабря 2010 года № 995 «О внесении изменения в подпункт 5.2.10 Положения о Федеральной налоговой службе» // Собрание законодательства РФ. – 2004 – № 40 – Ст. 3961; 2010 – № 50 – Ст. 6725.

25. Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» // Собрание законодательства РФ. – 1997 – № 33 – Ст. 3895; 2012 – № 1 – Ст. 148.

26. Постановление Правительства РФ от 17.07.98 № 793 (ред. от 19.08.2000) «Вопросы Государственной налоговой службы РФ» (утратил силу) // Собрание законодательства РФ. – 1998 – № 29 – Ст. 3574.

27. Постановление Правительства РФ от 19.01.2005 № 30 (ред. от 24.09.2010) «О Типовом регламенте взаимодействия федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства РФ. – 2005 – № 4 – Ст. 305.

28. Постановлением Правительства РФ от 17.05.2002 № 319 (ред. от 16.09.2003) «Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей» // Собрание законодательства РФ. – 2002 – № 20 – Ст. 1872.

29. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 25.10.2005 № 1789-р (ред. от 10.03.2009) «О концепции административной реформы в Российской Федерации в 2006–2010 годах» // Собрание законодательства РФ. – 2005 – № 46 – Ст. 4720.

30. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2005 N 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Собрание законодательства РФ. – 2005 – № 30 – ч. 2. Ст. 3200.

31. Постановление Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. № 12547/06 по делу № 8519/06 «Об оставлении без изменения определения ВАС РФ от 24.08.2006 № 8519/06 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2007 – № 3.

32. Приказ Генеральной прокуратуры Российской Федерации от 11 августа 2010 г. № 313 «О порядке формирования органами прокуратуры ежегодного сводного плана проведения налоговых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // Законность. – 2010 – № 11 – 82 с.

33. Приказ ФНС России от 05.10.2010 № ММВ-7-10/478@ «Об утверждении единого стандарта обслуживания налогоплательщиков» // Российская газета. – 2010. 26 ноября.

34. Приказ ФНС России от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@ (ред. от 02.04.2010) «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭЗ-30/290@» // Экономика и жизнь. – 2007.

35. Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@ (ред. от 02.04.2010) «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях» // Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2004 – №11.

36. Письмо ФНС России от 14 сентября 2007 года № ШС-6- 18/716@[1] «О порядке применения разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // Собрание законодательства РФ. – 2008 – № 52 – ч. 1. Ст. 6249; 2011– № 7 – Ст. 908.

37. Закон СССР от 21.05.1990 № 1492 «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций» (утратил силу) // Ведомости СНД и ВС СССР. – 1990 – № 22 – Ст. 394.

38. Постановление Совмина СССР от 14.03.1988 № 326 «О некоторых вопросах кооперативной и индивидуальной трудовой деятельности» (утратил силу)// СП СССР. – 1988 – № 15 – Ст. 41.

39. Постановление Совмина СССР от 24.01.1990 № 76 «О государственной налоговой службе» (утратил силу)// СП Правительства СССР. – 1990 – № 5 – Ст.28.

40. Постановление ЦИК СССР от 12.11.1923 «Положение о Народном Комиссариате Финансов Союза ССР» (утратил силу)// Вестник ЦИК, СНК и СТО СССР. – 1923 – № 10 – Ст. 309.

41. Декрет СНК РСФСР от 19.05.1921 «О налоговой инспекции Народного Комиссариата Продовольствия (Положение)» (утратил силу)// СУ РСФСР. – 1921 – № 49 – Ст. 260.

Раздел 2. Научная и учебная литературы, иные источники

42. Алексеев, С.С. Общая теория права: учеб. / С.С. Алексеев – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2009. – 259 с.

43. Барак Аарон. Судейское усмотрение. Перевод с английского. – М.: Издательство НОРМА, 1999. – 309 с.

44. Белявский, Ф. Исторический очерк развития государственного контроля в России / Ф. Белявский. – М., 1919. – 508 с.

45. Беляев, И.Д. Лекции по истории русского законодательства / Предисл. А.Д. Каплина / Отв. ред. О.А. Платонов. М.; Институт русской цивилизации, 2011. – 211 с.

46. Бондарь, Н.С. Конституционная природа налогового права / Н.С. Бондарь // Финансовое право. 2005. № 3. – 290 с.

47. Васильева, Н.В. Роль налоговых органов в формировании доходной части бюджетов (правовые проблемы / Н.В. Васильева / Дисс. ... к.ю.н. – Иркутск, 2003. – 198 с.

48. Высшие органы государственной власти и управления России. 1X-XX вв.: Справочник. / Под общ.ред. А.С. Тургаева. – СПб.: Издательство «Образование - Культура», 2000. – 258 с.
49. Головин, А.Ю. Налоговый контроль как инструмент предупреждения налоговых правонарушений. / А.Ю. Головин / Дисс. ... к.ю.н. – М., 2005. – 203 с.
50. Глазунова, О.В. Усиление взаимодействия субъектов государственного финансового контроля в Российской Федерации./ О.В. Глазунова / Автореф. дисс. ... к.э.н., – Волгоград: ГОУ ВПО «Волгоградский государственный университет», 2008. – 207 с.
51. Дубовицкий, В.Н. Законность и усмотрение в советском государственном управлении / В.Н. Дубовицкий. – Минск: Издательство «Наука и техника», 1984. – 385 с.
52. Дьяченко, В.П. История финансов СССР (1917-1950 гг.) / В.П. Дьяченко. – М.: Наука, 1978. – 312 с.
53. Ерошкин, Н.П. История государственных учреждений дореволюционной России: Учебник для студентов высших учебных заведений по специальности «Историко-архивоведение» / Н.П. Ерошкин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Высш. шк., 1983. – 408 с.
54. Затулина, Т.Н. Взаимосвязь конституционно-правовой и налоговой ответственности / Т.Н. Затулина // Налоги (журнал). – 2008. № 4. – 78 с.
55. Ильин, А.Ю., Горелов, А.А. Правовой статус Федеральной налоговой службы / А.Ю. Ильин, А.А. Горелов // Административное и муниципальное право. – 2008. № 7. – 85 с.
56. Исаев, И.А. История государства и права России / И.А. Исаев. – М., 2006. – 385 с.
57. Клеандров, В.М. Древнерусское государство и право (1X-XII вв.) // История государства и права России: учеб. / В.М. Клеандров, Р.С. Мулукаев; под ред. Ю.П. Титова. – М.: «Проспект», 2006. – 315 с.

58. Котова, Е.В. Правовое значение писем Минфина России / Е.В. Котова // Налоговый вестник. 2009. № 7. – с.57
59. Кузнеченкова, В.Е. Международные налоговые соглашения в правовой системе Российской Федерации / В.Е. Кузнеченкова // Финансовое право. 2010. № 4. – 357 с.
60. Леонтьев, А.К. Образование приказной системы управления в Русском государстве / А.К. Леонтьев. – М., 1961. – 561 с.
61. Лукьянова, Т.Г. Финансовая деятельность государства как правовая категория / Т.Г. Лукьянова. – М: ГОУ ВПО «Российская академия правосудия», 2008 – 351 с.
62. Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева / С.Г. Пепеляев. – М., 2003. – 244с.
63. Осокина, И.В. Методические аспекты совершенствования выездных налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков. / И.В. Осокина / Дисс. ... к.э.н. – М., 2006. – 206 с.
64. Павленко, Н.И. История России с древнейших времен до 1861 года: Учеб, для вузов / Н.И.Павленко, И.Л. Андреев, В.А. Федоров; Под ред. Н.И.Павленко. – 3-е изд., перераб. – М.:Высш. Шк., 2004. – 398 с.
65. Пансков, В.Т. Налоговая реформа в России: еще длинна дорога // Налоговая политика и практика /В.Т. Пансков.–СПб.: Альянс-Архео, 2010. – 568с.
66. Пепеляева, С.Г. .Налоговое право: Учебник / С.Г. Пепеляев. – М.: Юрист, 2004. – 487 с.
67. Петров, К.В. Приказная система управления в России в конце XV – XVII вв. Формирование, эволюция инормативно-правовое обеспечение деятельности / К.В. Петров. – М.; – СПб.: Альянс-Архео, 2005. – 598 с.
68. Плавинская, Н.Ю. «Дух законов» Монтескьё и публицистика Великой французской революции/ 1789 – 1799 гг. – 293 с.
69. Ровинский, К.И. Податная инспекция в России (1885-1910 гг.) / К.И. Ровинский. – СПб., 1910. – 258 с.

70. Рыбаков, Б. Древняя Русь. Город, замок, село / Б. Рыбаков. – М.: Издательство «Наука», 1985. – 368 с.
71. Рыбаков, О.Ю. Личность и правовая политика в Российском государстве / О.Ю. Рыбаков. – Саратов, 2003. – 125 с.
72. Рыбаков, О.Ю. Российская правовая политика в сфере защиты прав и свобод личности / О.Ю. Рыбаков. – СПб., 2004. – 342 с.
73. Рязанцев, Д.Б. Налоговая система России во второй половине XIX – начале XX века (историко-правовой аспект) / Д.Б.Рязанцев / Дисс. ... к.ю.н. – Нижний Новгород, 2004. – 198 с.
74. Свистунов, А.А. Зарождение и становление налоговой системы в России в период с IX по XVII вв. (историко- правовой аспект) / А.А. Свистунов / Дисс. ... к. ю. н. – СПб, 2008. – 200 с.
75. Сердюкова, Н.В. Финансово-правовая ответственность по российскому законодательству: становление и развитие / Н.В.Сердюкова /Дисс. ... к. ю. н. – Тюмень, 2003. – 205 с.
76. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов. / Вступит. статья и комментарий В. С. Афанасьева. – М.: Издательство социальноэкономической литературы, 1962. – 684 с.
77. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов (книги I–III). / Пер. с англ, вводная статья и комментарии Е. М. Майбурда. – М.: Наука, 1993. – 572 с.
78. Соловьев, Я.В. Министерство финансов Российской империи в 1858 - 1953 гг.: организация и функционирование. / Я.В.Соловьев /Дисс. ... к.и.н. – М., 2003. – 226 с.
79. Спиркин, А. Г. Философия / А.Г. Спиркин. – М. 2004. – 598 с.
80. Старовойтова, Е.Н. Формирование и деятельность налоговых органов в Петрограде в первые годы НЭП (1921-1923 гг.). / Е.Н. Старовойтова / Дисс. ... к.и.н. СПб., 2004. – 178 с.

81. Старых, Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении / Ю.В. Старых; под ред. д.ю.н. М.В. Карасевой. М.: ИД «Юриспруденция», 2007. – 195 с.
82. Стретерн, П. Фома Аквинский за 90 минут / П. Стретерн. – М., Астрель, 2005. – 180 с.
83. Тихомирова, Л.В., Тихомиров, М.Ю. Юридическая энциклопедия / Под ред. М.Ю. Тихомирова. – М.: 1997. – 164 с.
84. Толстопятенко, Г.П. Европейское налоговое право (Проблемы теории и практики) / Г.П. Толстопятенко / Дисс. ... д.ю.н. – М., 2001. – 201 с.
85. Тютин, Ю.В. Актуальные вопросы правового регулирования и проведения бюджетного контроля в Российской Федерации / Ю.В. Тютин // Финансовое право. 2010. № 1. – 308 с.
86. Финансовое право: учебник под ред. Н.П. Яснопольский, проф. ун-та св. Владимира / Г.И. Тиктин. – 4 - е изд. – Одесса, 1904 – 258 с.
87. Цыганков, Р.М. Организационно-правовые основы деятельности налоговых органов в Российском государстве: историко-правовой аспект./ Р.М. Цыганков / Дисс. ... к.ю.н. – Краснодар, 2008. – 191 с.
88. Чистякова, О.И. Российское законодательство X - XX веков. В девяти томах. Т.4. Законодательство периода становления абсолютизма / О.И. Чистякова – М.: Юрид. лит., 1985. – 548 с.
89. Чужикова, Н.И. Источники финансового права./ Н.И. Чужикова / автореф. дисс. ... к.ю.н. – Воронеж, 2004. – 180 с.
90. Шорников, С.А. Теоретико-правовые основы осуществления налоговых проверок в Российской Федерации./ С.А. Шорников / Дисс. ... к.ю.н. – М.: 2008. – 182 с.

