

Министерство образования и науки Российской Федерации
Байкальский государственный университет экономики и права

Н. В. Васильева

**СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ
НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ БЮДЖЕТОВ**

Иркутск
Издательство БГУЭП
2007

УДК 347.73 (47)

ББК 67

В 19

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета экономики и права

Рецензенты канд. юрид. наук, доц. М.Н. Кузьмина
канд. юрид. наук, доц. Ю.В. Арбатская

Васильева Н.В.

В 19 Современные проблемы формирования налоговых доходов бюджетов:
монография. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2007. – 146 с.

ISBN 978-5-7253-1542-4

В монографии исследуются правоотношения, складывающиеся в ходе взаимоотношений налоговых органов РФ с налогоплательщиком и бюджетом. Цель работы состоит в выявлении и решении проблем, связанных с полномочиями налоговых органов в формировании доходной части бюджета, в разработке предложений по совершенствованию законодательства. Теоретические и практические результаты и их новизна заключаются в том, что данная работа является одной из первых попыток изучения проблем деятельности налоговых органов с позиций формирования ими доходной части бюджетов. Положения и выводы работы могут быть использованы для совершенствования действующего законодательства, для преподавания налогового права в высших учебных заведениях, для практики работы налоговых органов.

ББК 67

ISBN 978-5-7253-1542-4

© Васильева Н.В., 2007

© Издательство БГУЭП, 2007

Введение	6
Глава 1. Правовые основы формирования налоговых доходов бюджета ...	9
§ 1. Понятие и значение бюджета как финансовой основы современного государства	9
§ 2. Налог как основной источник доходов бюджета	21
Глава 2. Правовой статус налоговых органов	28
§ 1. История возникновения налоговых органов	28
§ 2. Правовые основы организации деятельности налоговых органов.	47
Глава 3. Полномочия налоговых органов по формированию доходной части бюджета	60
§ 1. Обязанности налоговых органов по контролю за правильностью исчисления налогов	61
§ 2. Права налоговых органов по непосредственной аккумуляции налогов в бюджетную систему	87
§ 3. Ответственность налоговых органов и их должностных лиц по законодательству Российской Федерации	110
Заключение	120
Библиография	129

Введение

Состояние налоговой системы России в настоящее время характеризуется низкой собираемостью налогов и сборов. Прежде всего, это связано с недисциплинированностью налогоплательщиков и низкой налоговой культурой. Недостаточно эффективна и деятельность налоговых органов. Нередки случаи проведения неквалифицированных и поверхностных налоговых проверок и недостаточно внимательного рассмотрения возражений налогоплательщиков.

Одним из важнейших условий стабилизации финансовой системы любого государства, в том числе и российского, как известно, является обеспечение устойчивого сбора налогов, надлежащей дисциплины налогоплательщиков. Успешное соблюдение этих условий предопределяется единой системой контроля за правовыми нормами налогового законодательства, правильностью исчисления и полнотой, своевременностью поступления налогов в бюджетную систему Российской Федерации и платежей в государственные внебюджетные фонды.

Актуальность данной темы предопределена тем, что в настоящее время необходимо не только выявить причины недополучения налогов бюджетом, но и на основе глубокого научного осмысления проблем найти конкретные пути повышения собираемости налогов с помощью финансово-правовых методов. В первую очередь особое внимание должно быть уделено правильной организации и функционированию налоговых органов, главным предназначением которых является аккумулярование налогов для формирования доходной части бюджета. Проводимые в России реформы затронули многие сферы общественной жизни. Наиболее значительные трудности связаны с изменением системы государственного управления экономикой, отказом от исключительно административного воздействия на экономические процессы. Необходим эффективный механизм управления экономикой.

Обеспечение поступления в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды налогов, сборов и иных установленных законом платежей, законности и правопорядка в сфере налоговых правоотношений является одной из наиболее острых проблем государства. Поэтому эффективность деятельности налоговых органов должна проверяться обеспечением собираемости налогов.¹ Проводя фискальную политику, налоговые органы должны иметь воз-

¹ Петрова Г.В. Обеспечение законности и правопорядка в налогово-бюджетной сфере // Юридический мир. 1998. № 8. с. 26.

возможности понудить и принудить налогоплательщиков к своевременной и полной уплате налогов и максимально пополнить доходную часть бюджета.

Вместе с тем необходимо не забывать, что на эффективность проводимой налоговой политики существенное влияние оказывает обеспечение баланса между интересами государства и налогоплательщика. Налоговая норма несет в себе не только фискальную функцию, но и функцию регулирующую и стимулирующую. Государство имеет право изымать у налогоплательщиков только законно установленные суммы налогов и сборов с соблюдением определенных процедур и правил, позволяющих налогоплательщикам защитить свои права и законные интересы, стимулировать осуществление финансово-хозяйственной деятельности в стране. В этой связи также возрастает роль налоговых органов как главных проводников идей налоговой политики в государстве. Налоговые органы должны стать таким государственным органом, который позволил бы бюджету получить необходимую сумму налогов и сборов, соблюдая интересы налогоплательщиков.

Таким образом, в настоящее время проблема формирования доходной части бюджета является достаточно актуальной. Бюджетная система же напрямую зависит от поступления налоговых платежей, а это обуславливает необходимость более тщательного изучения полномочий налоговых органов, позволяющих им аккумулировать налоги в бюджетную систему.

Поэтому мы полагаем, что изучение роли налоговых органов в формировании доходной части бюджетов является актуальным.

В данном исследовании автором была поставлена цель выявить и решить теоретические и практические проблемы, связанные с формированием доходной части бюджета налоговыми органами, разработать научно-практические предложения по совершенствованию финансового и налогового законодательства и практики его применения. Для реализации поставленной цели были решены следующие задачи:

1. Проанализировать понятие и значение бюджета как финансовой основы государства, правовые основы формирования его доходов.
2. Определить правовое положение налоговых органов.
3. Провести исторический анализ возникновения налоговых органов и становления их роли в формировании доходной части бюджетов.
4. Проанализировать правовые основы организации деятельности налоговых органов, исследовать систему и структуру налоговых органов.
5. Определить полномочия налоговых органов по формированию доходной части бюджета.

6. Проанализировать основные обязанности налоговых органов по контролю за правильностью исчисления налогов.

7. Определить права налоговых органов по непосредственной аккумуляции налогов в бюджетную систему.

8. Определить ответственность налоговых органов и их должностных лиц в случае причинения ущерба бюджету и налогоплательщикам.

9. Проанализировать Конституцию, законы и иные правовые акты РФ, субъектов РФ (Иркутской области), практику их применения, определить практические проблемы деятельности налоговых органов по формированию доходной части бюджета.

Теоретической основой исследования послужили работы таких ученых как Белобжецкого И.А., Бесчеревных В.В., Брызгалина А.В., Вознесенского Э.А., Горбуновой О.Н., Грачевой Е.Ю., Иловайского С.И., Карасевой М.В., Крохиной Ю.А., Львова Д., Пепеляева С.Г., Понтовича Э.Э., Поролло Е.В., Химичевой Н.И., Цыпкина С.Д., Шаталова С.Д., Шевелевой Н.А., Шохина С.О.. В процессе исследования изучались и анализировались работы ученых и по теории управления – Афанасьева В.Г., Новика И.Б., Студеникиной М.С., Халфиной Р.О..

Глава 1. Правовые основы формирования налоговых доходов бюджета

§ 1. Понятие и значение бюджета как финансовой основы современного государства

Особое значение в управлении обществом и государством в настоящее время приобретают финансы. Они оказывают влияние не только на состояние экономики, но и на качество удовлетворения социальных и иных потребностей. По своей сущности финансы представляют собой экономические денежные отношения, возникающие в процессе распределения и перераспределения стоимости валового общественного продукта и части национального богатства в связи с формированием фондов денежных средств у государства и хозяйствующих субъектов и использованием их на расширенное воспроизводство, материальное стимулирование рабочих, удовлетворение социальных и иных потребностей в обществе.² В материальном смысле функционирование финансов осуществляется через образование, распределение и использование фондов денежных средств. Фондовая форма финансовых ресурсов позволяет сбалансировать потребности общества с его возможностями, обеспечивает концентрацию ресурсов на основных направлениях общественного производства.

Различные звенья сферы финансов образуют финансовую систему, которая включает в себя:

1. Бюджетную систему, состоящую из федерального, региональных и местных бюджетов.
2. Внебюджетные целевые государственные и муниципальные фонды.
3. Финансы предприятий, учреждений, организаций.
4. Имущественное и личное страхование.
5. Кредит.³

Центральным звеном финансовой системы РФ является бюджетная система, в состав которой входят наиболее крупные и значимые фонды финансовых ресурсов государства. «Бюджет – старое нормандское слово, означающее ко-

² Подробнее о понятии финансов см.: Финансовое право / Под ред. Горбуновой О.Н. М., 2000. С. 15-16; Финансы / Под ред. Родионовой В.М. М., 1995. С. 12; Финансовое право / Отв. ред. Химичева Н.И. М., 1999. С. 17-19; Финансовое право РФ / Отв. ред. Карасева М.В. М., 2002. С. 3-5.

³ Данное понимание финансовой системы является наиболее распространенным в юридической литературе. См., например, Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 1999. С. 21; Финансовое право / Под ред. О.Н. Горбуновой. М., 2000. С. 20; Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. М., 2000. С. 4-8. Вместе с тем, высказывается суждение о более узком составе финансовой системы, с исключением из него всех видов кредита за исключением государственного. См., например, Финансы / Под ред. В.М. Родионовой. М., 1995. С. 20; Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть. М., 1999. С. 36.

жанный мешок. В таком мешке в старину в английском парламенте вносились акты, касающиеся государственной росписи».⁴ Бюджетный кодекс РФ определяет бюджет как форму образования и расходования фонда денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления.⁵ По сравнению с ранее существовавшим законодательством определение было усовершенствовано, так как существование бюджета перестало увязываться только с необходимостью финансирования государственных органов. Кроме того, учитывается обособление органов местного самоуправления от системы органов государственной власти⁶.

В литературе отмечается, что термин бюджет употребляется в разных смыслах. Пискотин М.И. отмечает, что когда речь идет о составлении, принятии и исполнении бюджета, то он понимается как финансовый план государства, как смета его доходов и расходов, сбалансированных друг с другом; когда говорят о финансировании из бюджета, под бюджетом понимается государственный фонд денежных средств; когда же бюджет утверждается соответствующим органом – это государственный акт, устанавливающий финансовый план государства.⁷

В настоящее время сложилось понимание бюджета в трех смыслах.⁸

Бюджет в материальном смысле представляет собой государственный централизованный фонд денежных средств, материальное содержание которого подвижно, меняется объем и виды денежных средств, направления расходов. Конкретная величина бюджетного фонда отражает степень централизованности финансовых ресурсов в руках государства, зависит от ряда факторов: уровня развития экономики; методов хозяйствования в организациях; решаемых обществом экономических и социальных задач и т.п. Бюджетные отношения не закрепляются за конкретными видами расходов, что позволяет государству наиболее целесообразно расходовать финансовые ресурсы с учетом постоянно меняющегося положения в обществе.

Бюджет как экономическая категория – это система экономических (денежных) отношений, которые возникают в связи с образованием, распределе-

⁴ Лебедев В.А. Финансовое право. М., 2000. С. 170-171.

⁵ Статья 6 Бюджетного кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

⁶ Статья 14 Бюджетного кодекса РФ указывает, что бюджет муниципального образования представляет собой форму образования и расходования денежных средств, предназначенных для обеспечения задач и функций, отнесенных к предметам ведения местного самоуправления.

⁷ Пискотин М.И. Советское бюджетное право. М., 1971. С. 16.

⁸ См.: Советское финансовое право / Под ред. В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкина. М., 1982. С. 95; Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 1999. С. 139; Финансовое право / Отв. ред. М.В. Карасева. М., 2002. С. 179-180; Горбунова О.Н., Селюков А.Д., Другова Ю.В. Бюджетное право России. М., 2002. С. 7-8; Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. М., 2000. С. 52.

нием и использованием централизованных денежных фондов, предназначенных для осуществления общих задач государства и муниципальных образований и выполнения функций органов власти и самоуправления.⁹

Бюджет как правовая категория – это основной финансовый план образования, распределения и использования денежного фонда государства или муниципального образования, утверждаемый соответствующим представительным органом государственной власти или местного самоуправления. Этот финансовый акт закрепляет юридические права и обязанности участников бюджетных правоотношений. Чтобы бюджет приобрел юридическое значение необходимо соблюдение установленной правовой формы. Статья 11 Бюджетного кодекса РФ¹⁰ устанавливает, что федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов разрабатываются в форме федеральных законов, бюджеты субъектов РФ и территориальных государственных внебюджетных фондов разрабатываются и утверждаются в форме законов субъектов РФ, местные бюджеты разрабатываются и утверждаются в форме правовых актов представительных органов местного самоуправления, либо в порядке, установленном уставами муниципальных образований.

Однако есть противники такого подхода. Авторы учебника «Бюджетная система РФ» полагают, что трем понятиям должны соответствовать три термина. Бюджетом следует понимать систему императивных денежных отношений, в процессе которых образуется и используется бюджетный фонд. Документ бюджетом называть не следует, для этого есть более точный термин – государственная роспись, бюджетный план. В процессе же исполнения бюджетного плана образуется и используется бюджетный фонд.¹¹ Представляется, что эта точка зрения усложняет сложившийся понятийный аппарат.

Социально-экономическая роль бюджета раскрывается через реализацию им ряда функций. Думается, что бюджету присущи те же функции, что и финансам.

Бюджет выполняет контрольную функцию. Она заключается в контроле над распределением общественного продукта на фонды и расходованию их по целевому назначению. При реализации этой функции общество получает сведения о том, как складываются пропорции в распределении денежных средств, своевременно ли поступают финансовые ресурсы в распоряжение субъектов хозяйствования, насколько они экономно и эффективно используются.

⁹ Химичева Н.И. Понятие, роль и правовая форма государственного и местного (муниципального) бюджета / Финансовое право / Под ред. О.Н. Горбуновой. М., 2000. С. 131

¹⁰ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

¹¹ Бюджетная система РФ / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. М., 2000. С. 12-13.

Бюджет является ценным информационным источником. Как справедливо отмечает Пискотин М.М.: «В бюджете государства, как в фокусе, отражаются его социально-экономическая и политическая природа, содержание его деятельности».¹² Они обнаруживаются как в способах и источниках получения доходов, в доле национального дохода, поступающей в бюджет, в направлениях расходов, так и в построении бюджета, в порядке его составления и утверждения. Бюджет неразрывно связан со всей экономикой. Эта непрерывная связь обеспечивает систематическую информацию о положении дел во всех подразделениях общественного воспроизводства.¹³

Горбунова О.Н. указывает, что «финансы – это исчерпывающий источник информации о состоянии всего государственного организма».¹⁴ От того – своевременно или с запозданием поступают доходы в бюджет, как они используются, можно судить об эффективном воспроизводственном процессе или о возникающих сбоях и проблемах. Информационная природа финансов позволяет осуществлять финансовый мониторинг. Мониторинг – это наблюдение, слежение за какими-либо явлениями и процессами. Финансовый мониторинг – это постоянное наблюдение, слежение рублем за различными процессами социально-экономической жизни общества с помощью такого инструмента как финансы.¹⁵ Отслеживая денежные отношения, государство получает возможность управлять всеми общественными процессами, воздействовать на них, причем с помощью тех же денежных – финансовых отношений. Можно сказать, что деньги – это мониторинг в широком смысле слова. «Хорошо организованная бюджетная система, корреляция доходов и расходов делает деятельность государства прозрачной».¹⁶

Распределительная функция бюджета заключается в том, что через нее реализуется общественное назначение бюджета – обеспечение каждого субъекта хозяйствования необходимыми ему финансовыми ресурсами, используемыми в форме денежных фондов специального целевого назначения.¹⁷

¹² Пискотин М.М. Советское бюджетное право. М., 1971. С. 3.

¹³ Цыпкин С.Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства. М., 1983. С. 43.

¹⁴ Горбунова О.Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку. Дисс... докт. юрид. наук в виде научного доклада, выполняющего также функции автореферата. М., 1996. С. 13.

¹⁵ Горбунова О.Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку. Дисс... докт. юрид. наук в виде научного доклада, выполняющего также функции автореферата. М., 1996. С. 13; Арбатская Ю.В. Бюджет как основа финансовой системы субъекта РФ: правовые аспекты. Дисс... канд. юрид. наук. Иркутск, 2003. С. 35.

¹⁶ Горбунова О.Н., Селюков А.Д., Другова Ю.В. Бюджетное право России. М., 2002. С. 6.

¹⁷ Землин А.И. Бюджетное право: Схемы и комментарии / Под ред. докт. юрид. наук Е.Ю. Грачевой. М., 2001. С. 4.

Создание крупных централизованных денежных фондов обеспечивает возможности для наиболее целесообразного размещения производительных сил в стране, равномерного развития экономики и культуры на всей территории РФ, осуществления политических и хозяйственных задач общегосударственного назначения. Бюджет является мощным орудием претворения в жизнь программы социально-экономического развития страны. Кроме того, бюджет представляет собой универсальный финансовый план, так как его показатели охватывают практически все области и сферы экономического и социального развития. Бюджет – необходимый атрибут любого государства, основа его суверенитета, поскольку без финансовой самостоятельности нельзя говорить о независимости государства.

Распределительная функция бюджета реализуется в соответствии с теми задачами, которые стоят перед государством. Государственный бюджет является проводником финансовой политики государства. В современных российских экономических условиях бюджет (как и финансы в целом) остается единственным реальным инструментом регулирования социально-экономических процессов в стране. Регулировать экономические процессы удастся только за счет налоговой политики, системы финансирования государственного заказа, управления банковской, фондовой и страховой системами.

Бюджету принадлежит ведущая и координирующая роль в финансовой системе. Его значение определяется не только величиной концентрируемых в нем денежных средств. В непосредственной взаимосвязи с бюджетом развиваются финансы предприятий и другие звенья финансового механизма. Бирман А.М. справедливо отмечал, что финансы – это система сообщающихся сосудов, недобор или переизбыток средств в каком-либо звене финансовой системы приводит к тому, что начинает лихорадить систему в целом.¹⁸ Принимая решение по бюджетным вопросам, всегда необходимо учитывать, что государственные и частные финансы являются взаимозависимыми элементами одной системы, изменение одного из них неизбежно приведет к изменению всех других элементов системы.

В связи с этим важнейшей задачей финансовой политики является установление правильного соотношения между государственными финансами и доходами граждан в государстве. Нарушение такого соотношения – проведение финансовой политики, носящей исключительно фискальный характер, приводит к утечке денежных средств за рубеж, к сокрытию реальной налого-

¹⁸ Бирман А.М. Очерки теории советских финансов. М., 1975. С. 173.

облагаемой базы, свертыванию материального производства и сферы услуг.¹⁹ Все это влечет очень тяжелые последствия для экономики государства. Поэтому бюджетная политика должна строиться на синтезе рыночного и государственного механизмов регулирования.

Бюджет – это, прежде всего, смета, баланс доходов и расходов государства. Статья 6 Бюджетного кодекса РФ²⁰ определяет бюджетные доходы как денежные средства, поступающие в безвозмездном и безвозвратном порядке в соответствии с законодательством РФ в распоряжение органов государственной власти РФ, органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления. Это определение, по нашему мнению, не лишено недостатков.

Так, в отличие от бюджета, являющегося собственностью государства или муниципального образования, бюджетные доходы принадлежат органам государственной власти и органам местного самоуправления. Кроме того, доходы бюджетов устанавливаются не только законодательством РФ. Крохина Ю.А. отмечает, что конституционные нормы о разграничении предметов ведения предполагают возможность регулирования вопросов о бюджетных доходах и региональным законодательством.²¹ Более того, бюджетные доходы могут регулироваться и на уровне местного самоуправления.²²

Помимо вышеизложенного еще одним недостатком определения Бюджетного кодекса РФ является акцент только на материальном содержании бюджетных доходов. Цыпкин С.Д. справедливо указывал, что понятие доходов бюджета обязательно должно учитывать производный характер доходов бюджета от всех государственных доходов и назначение самого бюджета, взаимосвязь его расходов и доходов.²³ Поэтому, полагаем, что более полным будет определение, данное Арбатской Ю.В.: доходы бюджета – это отношения по распределению и перераспределению уполномоченными субъектами в строго установленных законодательством РФ, субъектов РФ, актами местного самоуправления формах части национального дохода в бюджет, с целью со-

¹⁹ В качестве примера можно привести ситуацию, сложившуюся в Иркутской области в 2000 г. ГФУ Иркутской области при подготовке законопроекта о едином налоге на вмененный доход преследовало исключительно фискальные цели. Чрезмерно же высокие ставки налога вызвали социальный взрыв, сопровождающийся демонстрациями владельцев торговых точек и реальной угрозой массовой ликвидации торговых фирм. Это, могло привести к тяжелым последствиям для бюджета из-за снижения поступления налогов.

²⁰ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

²¹ Крохина Ю.А. Бюджетное право и бюджетный федерализм. М., 2001. С. 251.

²² Так, налог на имущество физических лиц, помимо федерального законодательства в г. Иркутске регулируется и нормативными правовыми актами местного самоуправления, устанавливающими ставки налога.

²³ Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. М., 1973. С. 9.

здания финансовой базы, необходимой для решения стоящих перед РФ, субъектами РФ и муниципальными образованиями задач²⁴.

В настоящее время основным доходным источником бюджетов стали налоги. В федеральном бюджете 2002 года налоги составили 81,2 % от всех доходов²⁵, в 2003 – 78,3 %²⁶. В 2005 году доля налоговых поступлений в федеральный бюджет несколько понизилась и составила 67 % от всех доходов²⁷. Однако это было вызвано не снижением налоговых поступлений, а изменением состава налоговых и неналоговых доходов бюджета. Бюджетный кодекс РФ ряд сборов (таможенные пошлины, например), которые традиционно относились к налоговым доходам бюджета, отнес к неналоговым доходам²⁸. В федеральном бюджете 2007 года налоги составили около 61 %²⁹. В бюджете Иркутской области налоги составляют в 2007 году около 73 % от всех доходов областного бюджета³⁰. Поэтому большее значение приобретает деятельность налоговых органов по аккумуляции налогов в бюджет.

Бюджетные расходы согласно статье 6 Бюджетного кодекса РФ³¹ представляют собой денежные средства, направляемые на финансовое обеспечение задач и функций государства и местного самоуправления. «Расходы государственного бюджета очень многообразны, но всегда конкретны»³². Конкретизация расходов, подлежащих финансированию из бюджета, происходит посредством утверждения закона о бюджете на очередной финансовый год.

Согласно Закону Иркутской области «Об областном бюджете на 2005 год»³³ 83 % расходов бюджета составили такие расходы как финансовая помощь бюджетам других уровней (около 33 %), здравоохранение и физическая культура, образование, правоохранительная деятельность и обеспечение безопасности, социальная политика и жилищно-коммунальное хозяйство.

По экономическому содержанию бюджетные расходы подразделяются на текущие и капитальные расходы. Основную часть бюджетных расходов со-

²⁴ Арбатская Ю.В. Бюджет как основа финансовой системы субъекта РФ: правовые аспекты. Дисс... канд. юрид. наук. Иркутск, 2003. С. 60.

²⁵ О федеральном бюджете на 2002 год: Федеральный закон РФ от 30 декабря 2001 г. // РГ. 2001. 31 дек.

²⁶ О федеральном бюджете на 2003 год: Федеральный закон РФ от 24 декабря 2002 г. // РГ. 2002. 28 дек.

²⁷ О федеральном бюджете на 2005 год: Федеральный закон РФ от 23 декабря 2004 года № 173-ФЗ // СЗ РФ. 2004. № 52 (часть 1). Ст. 5277.

²⁸ См.: Раздел II Бюджетного кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

²⁹ О федеральном бюджете на 2007 год: ФЗ от 19 декабря 2006 г. № 238-ФЗ // СЗ РФ. 2006. № 52 (часть 2). Ст. 5504.

³⁰ Об областном бюджете на 2007 год: Закон Иркутской области от 22 декабря 2006 г. № 100-ОЗ // Областная. 2006. 25 дек.

³¹ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

³² Воронова Л.К. Правовые основы расходов государственного бюджета в СССР. Киев, 1981. С. 10.

³³ Восточно-Сибирская Правда. 2004. 26 дек.

ставляют текущие расходы.³⁴ Согласно Закону Иркутской области «Об областном бюджете на 2005 год»³⁵ их общий объем составил 25 187 346 тыс. рублей, что составляет 92 % от всех бюджетных расходов.

Для интенсивного развития общества необходимо и осуществление капитальных расходов³⁶. Капитальные расходы в бюджете Иркутской области на 2005 год составляют всего 8 % от общего объема расходов областного бюджета³⁷.

Бюджетный кодекс РФ предусматривает возможность формирования в составе капитальных расходов бюджета развития. Он предназначен для осуществления на конкурсной основе государственной поддержки инвесторов, финансирующих высокоэффективные инвестиционные проекты, либо предоставления им государственных гарантий, либо непосредственное выделение им средств на условиях возвратности, платности и срочности.³⁸ На сегодняшний день в большинстве субъектов федерации создание специального фонда развития не предусмотрено. Однако, формирование бюджета развития может положительно сказаться на финансово-экономическом состоянии региона. Основным направлением использования средств бюджета развития может стать кредитование инвестиционных проектов под более низкий по сравнению с банковским процент. Это позволило бы усилить реальный сектор экономики региона, расширить налогооблагаемую базу, что в конечном итоге способствовало бы увеличению доходов бюджета субъекта РФ.

На наш взгляд, удовлетворение только текущих потребностей государства не может положительно сказаться на экономике. Для нормального функционирования экономики необходимо осуществление и капитальных расходов, позволяющих финансировать расширенное воспроизводство. Решить проблемы расходов можно, только укрепив доходную часть бюджетов, формированием которой занимаются налоговые органы.

Роль бюджета в федеративном государстве имеет и особые стороны: он способствует реализации региональной и национальной политики в РФ. В

³⁴ Текущие расходы бюджетов – это часть расходов бюджетов, обеспечивающая текущее функционирование органов государственной власти, органов местного самоуправления, бюджетных учреждений, оказание государственной поддержки другим бюджетам и отдельным отраслям экономики в форме дотаций, субсидий и субвенций на текущее функционирование / Статья 68 Бюджетного кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

³⁵ Ведомости Законодательного собрания Иркутской области. 2001. № 13.

³⁶ Согласно статье 67 Бюджетного кодекса РФ капитальными бюджетными расходами является часть расходов бюджетов, обеспечивающая инновационную и инвестиционную деятельность, то есть расходы, связанные с расширенным воспроизводством, при осуществлении которых создается или увеличивается государственное (муниципальное) имущество // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

³⁷ Об областном бюджете на 2005 год: Закон Иркутской Области от 22 декабря 2004 г. // Восточно-Сибирская Правда. 2004. 26 дек.

³⁸ О бюджете развития РФ: Федеральный закон РФ от 26 ноября 1998 г. // СЗ РФ. 1998. № 48. Ст. 5856.

настоящее время роль региональных финансов усиливается, а сфера их использования расширяется. Согласно Бюджетному кодексу РФ³⁹ бюджетная система РФ состоит из бюджетов трех уровней:

1. Федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов.

2. Бюджеты субъектов РФ и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов.

3. Местные бюджеты.

Она строится на таких принципах, как:

- единства бюджетной системы РФ;
- разграничения доходов и расходов между уровнями бюджетной системы РФ;
- самостоятельности бюджетов;
- полноты отражения доходов и расходов бюджетов;
- сбалансированности бюджета;
- эффективности и экономности использования бюджетных средств;
- общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов;
- гласности;
- достоверности бюджета;
- адресности и целевого характера бюджетных средств⁴⁰.

Несомненно, что эффективная бюджетная система может быть приведена в действие только при соблюдении всех указанных принципов. Но, думается, что важное значение для обеспечения эффективного функционирования государства имеет принцип сбалансированности бюджета, так как бюджет – это прежде всего баланс доходов и расходов государства. Об эффективности управления можно говорить лишь в случае сбалансированности бюджетных доходов с бюджетными расходами. При нарушении сбалансированности бюджета возникают либо профицит бюджета, либо его дефицит. Профицит бюджета образуется в случае превышения доходов бюджета над его расходами. Дефицит же – превышение расходов над бюджетными доходами.

Первоначально Бюджетный кодекс РФ⁴¹ содержал главу 12, регулирующую порядок использования бюджетного профицита, однако, Федеральным законом от 5 августа 2000 г.⁴² она была исключена. В настоящее время нет

³⁹ Статья 10 Бюджетного кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

⁴⁰ Глава 5 Бюджетного кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

⁴¹ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

⁴² О внесении изменений и дополнений в Бюджетный кодекс РФ: Федеральный закон РФ от 5 августа 2000 г. // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3339.

правил, регулирующих его использование. Кроме того, даже не закреплено правило, согласно которому бюджеты должны быть составлены и утверждены без профицита, так как бюджет должен изначально утверждаться в сбалансированном виде. В настоящее же время наблюдается обратная ситуация. Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2002 г.»⁴³ установил превышение доходов над расходами в сумме 109 765,3 млн. рублей на образование финансового резерва. В 2003 году федеральный бюджет также утвержден с профицитом в сумме 72 150,4 млн. руб.⁴⁴ Аналогичная ситуация сложилась в федеральном бюджете и в последующие годы. За счет накопленного с 2002 года профицита был образован стабилизационный фонд РФ, средства которого накапливаются для покрытия возможных потерь из-за снижения мировых цен на нефть⁴⁵. Правовой же статус этого фонда и порядок его использования был закреплен только в декабре 2003 года.

При существующей нестабильной ситуации с выплатой заработной платы, финансированием социальной сферы существование профицита в федеральном бюджете не оправдано. Теоретически профицит, несомненно, является положительным явлением (так как позволяет создать стабилизационный фонд). Но только в том случае, если он не образуется за счет отрицательных явлений – занижения или невыплаты заработной платы, а также занижения плана по налогам. Кроме того, необходимо обратить внимание на то, что при существовании профицита в федеральном бюджете региональные и местные бюджеты чаще всего дефицитны⁴⁶. С одной стороны такую политику государства можно расценить как попытку заставить регионы и муниципалитеты работать более эффективно, изыскивая дополнительные доходные источники: эффективно использовать займы, банковские кредиты, а также оживить рынок ценных бумаг. Вместе с тем, необходимо учитывать, что налоговый потенциал регионов практически исчерпан, и, в настоящее время, регионы надеются только на помощь федерации.

В последнее время все чаще обсуждается проблема возникновения профицита бюджета в процессе его исполнения⁴⁷. Согласно неофициальным ис-

⁴³ РГ. 2002. 28 дек.

⁴⁴ О федеральном бюджете на 2003 год: Федеральный закон РФ от 24 декабря 2002 г. // РГ. 2002. 28 дек.

⁴⁵ По данным Центрального банка РФ на 1 февраля 2007 года размер средств стабилизационного фонда РФ составил 2 647,21 млрд. руб.

⁴⁶ Так, в бюджете Иркутской области в 2005 г. дефицит составляет 10,7 % доходов. См., Об областном бюджете на 2005 год: Закон Иркутской Области от 22 декабря 2004 г. // Восточно-Сибирская Правда. 2004. 26 дек.; Бюджет города Шелехов на 2005 г. также принят с дефицитом в размере 10 % от объема доходов. См., О местном бюджете Шелеховского муниципального образования на 2005 год: Решение Шелеховской Думы от 28 декабря 2004 г. // Шелеховский вестник. 2005. 7 янв.

⁴⁷ При исполнении бюджетов по доходам налогов собирается намного выше, чем запланировано. Так, Федеральным законом РФ «О федеральном бюджете на 2002 г.» было запланировано поступление налогов на

точникам, исполнительные органы государственной власти и местного самоуправления закладывают в бюджет доходы в меньшем размере, чем они прогнозируются. Это позволяет в процессе исполнения бюджета органам, исполняющим бюджет (тем же, что его и составляли) по своему усмотрению расходовать денежные средства, поступившие сверх запланированных⁴⁸.

На наш взгляд, профицит бюджета, полученный таким способом, является негативным явлением и свидетельствует о неэффективном управлении. «Гораздо полезнее своевременно использовать поступившие финансовые ресурсы на нужды государства или отдельных его регионов, нежели выявить эти издержки в конце финансового года»⁴⁹. Необходимо установить ответственность чиновников за ненадлежащее бюджетное планирование и злонамеренное искажение бюджетных показателей, позволяющее им впоследствии произвольно распоряжаться средствами бюджета. Поможет решить проблемы бюджетного профицита финансовый мониторинг, когда органы государственной власти (и, прежде всего налоговые органы) при осуществлении финансовой деятельности отслеживают не только прямые связи (в полном объеме ли и своевременно ли поступают в бюджет доходы), но и обратные связи (осуществляются ли расходы и достигается ли в результате финансирования тех или иных сфер желаемый результат – повышается ли благосостояние граждан, развивается ли производство, то есть насколько эффективна сама финансовая деятельность).

При отсутствии сбалансированности бюджета в подавляющем большинстве случаев возникает бюджетный дефицит. Бюджетный дефицит также является негативным явлением, так как для его покрытия государство вынуждено выискивать дополнительные средства. Для покрытия бюджетного дефицита государство может использовать различные методы. Это и осуществление заимствования денег у граждан, организаций, а также у иностранных правительств и международных финансово-кредитных организаций. Более

сумму 1 726 310 100 тыс. руб. Поступило же в бюджет 2 035 598 126 тыс. руб., что на 309 288 026 тыс. руб. (17,9 %) выше.

⁴⁸ Для избежания подобной ситуации Закон Иркутской области от 14 декабря 2001 г. «О бюджетном процессе Иркутской области» закрепил положение, что в случае роста ожидаемых поступлений в областной бюджет, что может привести к изменению финансирования по сравнению с утвержденным бюджетом более чем на 10 % годовых назначений, губернатор обязан внести на рассмотрение Законодательного собрания проект о внесении изменений и дополнений в закон области об областном бюджете. // Ведомости Законодательного собрания Иркутской области. 2001. № 12

⁴⁹ Арбатская Ю.В. Бюджет как основа финансовой системы субъекта РФ: правовые аспекты. Дисс... канд. юрид. наук. Иркутск, 2003. С. 93.

дешевыми и существенно покрывающими бюджетный дефицит являются государственные займы, осуществляемые путем выпуска ценных бумаг⁵⁰.

Наиболее привлекательным для покрытия бюджетного дефицита является получение бюджетных кредитов. В бюджете Иркутской области в 2002 году они составили 55,6 % от суммы всех привлеченных средств⁵¹. Однако необходимо учитывать, что по общему правилу бюджетный кредит выдается на срок в пределах финансового года, то есть до конца финансового года снова придется изыскивать финансовые ресурсы для покрытия кредита.

Может государство использовать и эмиссию денег. Конечно, систематическое финансирование бюджета за счет эмиссии ведет к инфляции – показателю кризисного состояния государственных финансов. Поэтому к этому способу покрытия дефицита бюджета необходимо подходить осторожно. Но эмиссия денег может иметь и положительное воздействие на экономику. Экономист Пол Хейне утверждает, что увеличение государственных расходов, в том числе и за счет эмиссии денег, в кризисных ситуациях положительно сказывается на росте потребительского спроса, что впоследствии приводит к подъему и росту производства и выходу из кризиса⁵².

Для достижения сбалансированности бюджетов государство может применять налоговый метод. Увеличение сбора налогов (повышение доходной части бюджета) возможно как путем введения новых налогов и увеличения налоговых ставок, так и вследствие повышения результативности деятельности налоговых органов, предназначение которых состоит в обеспечении максимального сбора существующих налогов при соблюдении прав и интересов налогоплательщиков.

Итак, бюджет – финансовая основа современного государства, основа его суверенитета, поскольку без финансовой самостоятельности нельзя говорить о независимости государства. При помощи бюджета общество может перераспределить финансовые ресурсы, а также получить информацию о складывающихся пропорциях в распределении. Бюджет выполняет координирующую роль в финансовой системе, государственные и частные финансы находятся в прямой зависимости друг от друга. Поэтому для государства важное значение имеет установление правильного соотношения между ними при по-

⁵⁰ Пик использования ОДО в Иркутской области пришелся на 1997-1998 годы, затем вследствие финансового кризиса бумаги стали выпускаться только в 2002 году. Согласно Закону Иркутской области «Об областном бюджете на 2002 год», область привлекает с внутреннего рынка временно свободные средства граждан и хозяйствующих субъектов посредством выпуска государственных облигаций Иркутской области 160 000 тыс. рублей. Кроме того, выпускаются государственные облигации целевого займа Иркутской области с постоянным купонным доходом на сумму 104 000 тыс. рублей.

⁵¹ Приложение 18 к Закону Иркутской области «Об областном бюджете на 2002 год».

⁵² Хейне Пол Экономический образ мышления. М., 1993. С. 681.

мощи рациональной налоговой политики. Бюджет – прежде всего баланс доходов и расходов. Мы полагаем, что негативное значение имеет не только бюджетный дефицит, но и профицит, поскольку они свидетельствуют о неэффективном планировании и прогнозировании. Практика свидетельствует, что в настоящее время общество за счет бюджета может удовлетворить только текущие потребности. Поэтому, по нашему мнению, государство должно уделить повышенное внимание укреплению доходной части бюджета, формированием которой занимаются налоговые органы.

§ 2. Налог как основной источник доходов бюджета

Налоги являются основным доходным источником бюджетов. Участвуя в перераспределении национального дохода, налоги выступают частью единого процесса воспроизводства, специфической формой производственных отношений.⁵³ Налог – средство упорядочения финансовых отношений налогоплательщика и государства. «Налогоплательщику он указывает меру его обязанности, а государственному налоговому органу – меру дозволенных действий»⁵⁴.

Правовая наука придает большое значение понятию налога, поскольку в нем отражается сущность и характерные особенности правоотношений, возникающих при взимании налогов. Первая попытка законодательно сформулировать понятие налога была предпринята в Законе РФ от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в РФ»⁵⁵, согласно статье 2 которого под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимался обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или внебюджетный фонд, осуществляемый налогоплательщиками в порядке и на условиях, определенными законодательными актами. Однако, нечеткость такого определения очевидна, так как налог в нем не отграничивался от других платежей в бюджет.

Налоговый кодекс РФ уже разграничивает налоги и сборы. В соответствии со статьей 8 Налогового кодекса РФ⁵⁶ налог – это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве частной собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Сбор же – это обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщиков сборов государственными органами, органами

⁵³ Финансы / Под ред. Л.А. Дробозиной. М., 2000. С. 153.

⁵⁴ Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 30.

⁵⁵ Ведомости Съезда народных депутатов и Верховного Совета РФ. 1991. № 15. Ст. 492.

⁵⁶ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав и выдачу разрешений (лицензий), то есть носят индивидуально возмездный характер⁵⁷.

Свое определение налога дал Конституционный суд РФ. Он указал, что налоговый платеж – это основанная на законе денежная форма отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности и индивидуальной безвозмездности⁵⁸.

В литературе нет единства мнений в определении налога. В словарях налог определяется как обязательный, принудительный периодический платеж, взимаемый государством с физических и юридических лиц и идущий на государственные нужды⁵⁹. Химичева Н.И. определяет налоги как обязательные и по юридической форме индивидуально безвозмездные платежи организаций и физических лиц, установленные в пределах своей компетенции представительными органами государственной власти или местного самоуправления для зачисления в бюджетную систему (или в указанных законодательством случаях – во внебюджетные государственные или муниципальные целевые фонды) с определением их размеров и сроков уплаты.⁶⁰ По мнению С.Г. Пепеляева, налог – единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти⁶¹. Брызгалин А.В. понимает налог как обязательный взнос в бюджет, который либо непосредственно входит в налоговую систему государства, либо установлен актом налогового законодательства⁶². Крохина Ю.А. определяет налог как обязательный, индивидуально безвозмездный и безвозвратный платеж, уплачиваемый организациями и физическими лицами в форме принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения

⁵⁷ П. 2 ст. 8 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

⁵⁸ По делу о проверке конституционности статьи 11¹ Закона РФ от 1 апреля 1993 г. «О государственной границе РФ» в редакции от 19 июля 1997 г.: Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

⁵⁹ Малый энциклопедический словарь Брокгауза и Эфрона, Большая советская энциклопедия // <http://encycl.yandex.ru>. (03 июля 2003 г.)

⁶⁰ Химичева Н.И. Налоги, их понятие и роль / Финансовое право / Отв. Ред. Н.И. Химичева. М, 1999. С. 264.

⁶¹ Пепеляев С.Г. Юридическое определение налога / Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С.31.

⁶² Брызгалин А.В. Понятие налога и нормативное разграничение налоговых и неналоговых платежей по законодательству РФ // Налоговый вестник. 1997. № 10. С. 3-7.

или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований⁶³. В экономической литературе налог определяется как экономические отношения по перераспределению части ВВП (или национального дохода), посредством которых образуется бюджетный фонд⁶⁴.

Поэтому, мы полагаем, что для уяснения сущности налога необходимо выделить его основные признаки. Проанализировав литературу, можно прийти к выводу, что налог обладает следующими признаками:

1. Законность установления и введения налогов. То есть установление налогов и сборов относится к компетенции представительных органов государства. В соответствии со статьей 57 Конституции РФ⁶⁵ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Налоговый кодекс РФ прописывает основные требования, которым должен соответствовать закон для того, чтобы налог считался установленным⁶⁶.

2. Обязательность. Налогоплательщик обязан уплатить налог в бюджет, который устанавливается государством в одностороннем порядке. Вместе с тем обязательность налога не свидетельствует о том, что налог выступает в форме принудительного изъятия. Анализ норм Налогового кодекса РФ позволяет прийти к выводу о добровольности уплаты налога. Государство предоставляет налогоплательщику возможность уплатить налог, и только при нарушении установленных сроков уплаты налоговые органы запускают принудительный механизм⁶⁷. Принудительность является мерой обеспечения налоговой обязанности⁶⁸.

3. Денежный характер. Внесение налога в бюджет происходит в денежной форме. Обращение взыскания на имущество налогоплательщика в случае недоимки по налогам также не является исключением из данного правила, поскольку в итоге внесение налога в бюджет происходит в денежной форме.

4. Индивидуальная безвозмездность. Денежные средства, уплаченные в качестве налога, переходят в государственный бюджет без получения встреч-

⁶³ Крохина Ю.А. Налог как правовая категория: понятие, признаки, сущность / Налоговое право / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003. С. 45.

⁶⁴ Финансы / Под ред. Л.А. Дробозиной. М., 2000. С. 117-118, 519; Бюджетная система РФ / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. М., 2000. С. 117; Налоги / Под ред. Д.Г. Черника. М., 1997. С. 47; Налоги и налогообложение / Д.Г. Черник и др. М., 2001. С. 10-11.

⁶⁵ РФ. 1993. 25 дек.

⁶⁶ См. ст. 17 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

⁶⁷ Такого же мнения придерживается и Крохина Ю.А. См. Крохина Ю.А. Налог как правовая категория: понятие, признаки, сущность / Налоговое право / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003. С. 39-40. Но есть и сторонники определения налога как принудительного платежа. См., например, Брызгалин А.В. Понятие налога и сбора в РФ / Финансовое право РФ / Отв. ред. М.В. Карасева. М., 2002. С.322.

⁶⁸ Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. М., 2001. С. 55.

ного возмещения или удовлетворения для налогоплательщика. Налоги безэквивалентны и безвозвратны. Возврат налога возможен только в случае его переплаты. Вместе с тем если с точки зрения налогоплательщика налог безэквивалентен, то с точки зрения общества носит эквивалентный характер: общество получает от государства публичную пользу, «общее благо»⁶⁹.

5. Публичное предназначение. Налоги взимаются для финансового обеспечения деятельности государства. Особенностью налога следует считать его движение только в одном направлении – от налогоплательщиков в бюджет. После отчуждения налогоплательщиком причитающихся обязательных платежей они переходят в собственность государства и поступают в бюджеты, являющиеся общими фондами денежных средств. Поэтому зачисленные в них налоги утрачивают персонально-целевую идентификацию и приобретают обезличенно-безвозмездный характер.⁷⁰ То есть налоги зачисляются в бюджет соответствующего уровня или государственные внебюджетные фонды и обезличиваются в них.

6. Абстрактность. Налог – абстрактный платеж, который при внесении в бюджет не имеет целевого назначения. Налог устанавливается исключительно с целью получения дохода⁷¹. Воздействие же на поведение налогоплательщика не может являться основной целью налога. Совершение государственных расходов не должно быть обусловлено поступлением отдельных налоговых платежей.⁷² Налоги расходуются на удовлетворение текущих потребностей государства в финансовых ресурсах.

7. Налог есть отчуждение собственности⁷³. При уплате налога происходит переход части доходов собственника в собственность государства. Необходимо отметить, что данный признак налога является самым спорным, так как трудно найти правильное соотношение налог – право собственности. Конституционный Суд РФ в своем постановлении от 17 декабря 1996 г. по делу о проверке конституционности п. 2 и 3 ч. 1 ст. 11 Закона РФ от 24 июня 1993 «О федеральных органах налоговой полиции»⁷⁴ указал, что хотя и право частной собственности охраняется законом, однако оно не принадлежит к правам, которые не подлежат ограничению ни при каких условиях. Основанием для лишения собственника принадлежащего ему права собственности

⁶⁹ Налоги и налогообложение / Д.Г. Черник и др. М., 2001. С. 9.

⁷⁰ Налоговое право / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003. С. 44.

⁷¹ Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 32.

⁷² Налоги и налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 100.

⁷³ Налогоплательщик обязан уплатить налог государству, отказавшись тем самым от права собственности на часть своего имущества, соответствующую размеру налогового платежа / Юткина Т.Ф. Налоговедение: от реформы к реформе. М., 1999. С. 62.

⁷⁴ Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 5.

является его конституционная публично-правовая обязанность платить законно установленные налоги⁷⁵.

На основании вышеизложенного мы определяем налог как денежный, обязательный и индивидуально безвозмездный платеж организаций и физических лиц, установленный нормативными правовыми актами представительных органов государственной власти или местного самоуправления для зачисления в бюджетную систему в целях удовлетворения потребностей государства или муниципальных образований в финансовых ресурсах.

Налогам присущи все функции, что и финансам. Одной из основных функций налогов является фискальная (от лат. *fiskus* – казна). Посредством этой функции реализуется главное предназначение налогов: формирование и мобилизация финансовых ресурсов государства, а также аккумуляция в бюджете средств для выполнения общегосударственных или целевых государственных программ⁷⁶. Фискальная функция налогов создает объективные предпосылки для повышения роли государства в регулировании экономики страны. Налоги создают основную часть доходов бюджетов, обеспечивая возможность финансового воздействия на экономику через расходную часть⁷⁷.

Среди наиболее крупных в фискальном плане налогов региональных бюджетов наибольшая доля приходится на налог на прибыль (в Иркутской области его доля в закрепленных доходах бюджета области составляет 18 %⁷⁸). Мы полагаем, что с закреплением доли налога на прибыль за областным бюджетом повысилась заинтересованность региональных властей в поддержке предприятий и развитии промышленности на территории области. Так, губернатор Иркутской области гарантирует невысокие энерготарифы для промышленных предприятий, что обеспечивает снижение себестоимости. В результате предприятие получает прибыль, а казна пополняется доходами.

Также имеет большое фискальное значение и налог на имущество организаций, доля которого в закрепленных доходах бюджета Иркутской области

⁷⁵ Вместе с тем существует и иная точка зрения. С.Д. Шаталов считает, что раз отчуждение собственности – должна быть исключительно судебная процедура взыскания налогов с предварительным предоставлением налогоплательщику равноценного возмещения, т.к. согласно статье 35 Конституции РФ никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда, а принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено только при условии предварительного и равноценного возмещения. См., подробнее Комментарий к Налоговому кодексу РФ части первой (постатейный) / Составитель и автор комментариев С.Д. Шаталов. М., 2000. С. 65.

⁷⁶ Налоги и налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 61.

⁷⁷ Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.Г. Основы налоговой системы. М., 2000. С. 95.

⁷⁸ Об областном бюджете на 2005 год: Закон Иркутской Области от 22 декабря 2004 г. // Восточно-Сибирская Правда. 2004. 26 дек.

составляет 11 %⁷⁹. Вместе с тем мы полагаем, что размер поступлений от данного налога можно повысить, так как он зависит от остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов предприятий. Необходимо периодически переоценивать производственные фонды.

Другой функцией налогов является функция регулирующая, сущность которой выражается в том, что налоги как регулятор общественных отношений используются государством и органами местного самоуправления для стимулирования развития общественного производства (стимулирующая функция) либо для сдерживания его отдельных отраслей (дестимулирующая функция). В налогах заложены большие возможности по регулированию социально-экономических процессов в стране со стороны государства. При умелом использовании они могут быть сильным регулирующим механизмом в системе социального управления. Так, налоги могут использоваться для регулирования производства, стимулирования развития определенных отраслей, ограничения развития или сдерживания каких-либо экономических процессов⁸⁰. С помощью налогов возможно регулирование потребления⁸¹. В налогах заложены и возможности регулирования доходов населения. Они могут быть нацелены на ограничение доходов высокого уровня, могут учитывать необходимость поддержки малоимущих граждан путем предоставления льгот.

Как справедливо отмечает О.Н. Горбунова – посредством финансов осуществляется государственное стимулирование развития различных сторон жизни общества⁸². Причем налоги могут выполнять как стимулирующую, так и дестимулирующую роль. Не следует чрезмерно увлекаться решением фискальной задачи, во вред проявлению стимулирующей функции финансов. Получение огромных доходов в один год может вызвать закрытие многих фирм из-за непомерно высокого налога, в результате чего сумма поступлений на следующий год существенно сократится.

В зависимости от конкретных социально-экономических и политических условий развития общества, его потребностей на данном этапе изменяется соотношение между этими функциями. Успех проводимой налоговой политики во многом определяется тем, насколько государству удастся сочетать фискальную и регулирующую функцию налогов. «Золотая середина» должна определяться на стадии бюджетного планирования исходя из потребности

⁷⁹ Об областном бюджете на 2005 год: Закон Иркутской Области от 22 декабря 2004 г. // Восточно-Сибирская Правда. 2004. 26 дек.

⁸⁰ Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 1999. С. 265.

⁸¹ Например, такой налог, как акциз, особенно его высокие размеры, влияет на спрос и покупательскую способность населения в отношении тех товаров, на которые этот налог распространяется.

⁸² Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2003. С. 11.

государства в финансовых ресурсах и необходимости сохранения системы эффективного функционирования экономики⁸³. С 1992 года наша налоговая система развивалась в направлении усиления фискальной функции. Корректировка налогового законодательства заключалась в основном в перекрытии лазеек для ухода от налогов. Сегодня налоги активно выполняют свою фискальную функцию. Однако, необходимо достигнуть рационального сочетания фискальной функции и регулирующей, чего помогут достигнуть налоговые органы, о чем будет сказано ниже.

Налоги, как и другие финансово-правовые институты, выполняют свою финансовую функцию контроля за хозяйственно-финансовой деятельностью хозяйствующих субъектов и иными сферами общественной жизни. Благодаря денежной оценке сумм налогов возможно количественное сопоставление показателей доходов с потребностями государства в финансовых ресурсах⁸⁴. Оценивается эффективность налогового механизма, обеспечивается контроль за движением финансовых ресурсов, выявляется необходимость внесения изменений в налоговое законодательство.

Через налоги перераспределяется совокупный общественный продукт с целью формирования доходной части бюджета⁸⁵. Поэтому распределительная функция налогов состоит в перераспределении общественных доходов между различными категориями населения. Происходит передача средств в пользу более слабых и незащищенных категорий граждан за счет возложения налогового бремени на более сильные категории населения.⁸⁶ В некоторых социально-ориентированных странах (Швеция, Норвегия, Швейцария) почти на официальном уровне признается, что налоги представляют собой плату высокодоходной части населения менее доходной за социальную стабильность⁸⁷.

Только всесторонний учет всех этих функций налогов может обеспечить успешную налоговую политику, пополнение доходной части бюджета, сделает налоги эффективным механизмом воздействия на экономику страны.

⁸³ Налоги / Под ред. Д.Г. Черника. М., 1997. С. 60.

⁸⁴ Налоги / Под ред. Д.Г. Черника. М., 1997. С. 51.

⁸⁵ Налоги и налогообложение / Д.Г. Черник и др. М., 2001. С. 10.

⁸⁶ Физические лица, получающие доходы (заработную плату, вознаграждения по гражданско-правовым договорам, прибыль от предпринимательской деятельности и др.), уплачивают налог на доходы физических лиц. После поступления этого налога в бюджет он может расходоваться государством на различные цели, в том числе и на выплаты социально незащищенным слоям населения – пенсии, пособия, стипендии и др.

⁸⁷ Налоги и налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 62.

Глава 2. Правовой статус налоговых органов

Для того чтобы реально перераспределить доходы государства с помощью налогов в государстве существуют специальные органы – налоговые органы.

§ 1. История возникновения налоговых органов

Для того чтобы исследовать роль налоговых органов в формировании доходной части бюджета, необходимо провести сравнительно-исторический анализ возникновения и развития налоговых органов. Создание и развитие контролирующих налогообложение органов представляет известный интерес, так как накоплен огромный исторический опыт функционирования налоговых органов как в России, так и во всем мире. Поэтому, обращение к истории поможет более эффективной организации налоговых органов.

На ранних этапах развития государства налоги собирали лично правители. В России налоги собирались князьями. Первый факт сбора налогов на Руси датируется 945 годом (поход киевского князя Игоря на древлян за данью известен по «Повести временных лет» Нестора). Однако сбор налогов правителем лично отвлекал его от других государственных занятий и был небезопасен. В той же «Повести временных лет» говорится о том, что древляне оказали сопротивление князю Игорю, так как сочли размер дани непосильным; князь был убит, а его дружина уничтожена⁸⁸.

Поэтому функции сбора налогов стали поручаться специальным органам или чиновникам. Пошлины взимали мытари, которые любовью не пользовались. В Новом завете они упоминаются наряду с грешниками. Глубокая неприязнь к мытарям была заложена в самой налоговой системе. Мытари откупали налоги, уплатив государству сумму вперед, затем они при сборе налогов стремились покрыть свои расходы и получить определенный доход, считая, что для этого все средства хороши.

Также сбор налогов поручался и органам местного самоуправления. Законы Ману предусматривали: «Что должно быть даваемо царю жителями деревни ежедневно – пища, питье, топливо и т.д., - то пусть собирает деревенский староста»⁸⁹. Однако не было никакой системы таких органов или чиновников. Они назначались произвольно по мере необходимости и зачастую выполняли помимо сбора налогов и иные государственные функции.

⁸⁸ Буланже М. Развитие налоговой системы России в цифрах и фактах // Налоговый вестник. 1999. № 4. с. 117.

⁸⁹ Законы Ману / Хрестоматия по всеобщей истории государства и права. М., 1996. с. 27.

Золотая Орда контролировала уплату дани (аналог налога) с русских земель сначала с помощью баскаков – особых чиновников татаро-монгольских ханов, собиравших натуральные и денежные повинности, дань с населения в покоренных землях. Однако их действия не раз вызывали восстания, поэтому они имели под своим началом военные отряды и при всяком возмущении пускали в ход оружие. В XIV веке система баскачества была ликвидирована, и контроль за сбором дани стал осуществляться посредством наезжающих на Русь послов⁹⁰. Затем право сбора дани откупили купцы – бесермены; в Новгороде, например, дань была взята на откуп хивинскими купцами⁹¹.

Использование откупщиков⁹² было значительно более распространенным способом взимания налогов на ранних этапах развития государственности, поскольку в отсутствие развитой системы государственных органов и их отлаженного взаимодействия государство экономило средства на создание и содержание собственного аппарата и гарантировало себе поступление твердой суммы налогов, платившейся вперед.

Взимание налогов в античной Греции (примерно 430 г. до н.э.) осуществлялись откупщиками, обязавшимися платить определенную сумму общине.⁹³ Деньги поступали в различные кассы, которые возглавляли казначеи. В те времена при сложившемся государственном устройстве это был единственный способ сохранить надзор и осуществлять контроль за финансовым хозяйством. В Римской империи в середине 2 в. до н.э. в провинциях не было государственных финансовых органов, также прибегали к помощи откупщиков.⁹⁴

Римское государство отдавало на откуп сбор косвенных налогов, требуя взамен уплаты определенной паушальной суммы⁹⁵. Взимание налогов было основано на личной заинтересованности в получении прибыли, так как откупщики и подчиненные им лица стремились не остаться в накладе.⁹⁶ В Римской империи деятельность откупщиков государство не могло контролировать в достаточной мере (в середине II века до н.э., несмотря на сложность налоговых установлений, в провинциях не существовало государственных финансовых органов, которые устанавливали бы и взимали налоги со знанием

⁹⁰ Буланже М. Развитие налоговой системы России в цифрах и фактах. // Налоговый вестник. 1999. № 5. с. 110.

⁹¹ Кучеров И.И. Налоговое право России. М., 2001. с. 12.

⁹² Откупщик – лицо, получившее на откуп (за определенную плату государству) право сбора налогов и других государственных доходов // Большая советская энциклопедия. Т. 18. М., 1974. с.621.

⁹³ Налоговая инспекция (взгляд изнутри) / Под ред. Кумок С.И. М., 1995. С. 7.

⁹⁴ Налоговая инспекция (взгляд изнутри) / Под ред. Кумок С.И. М., 1995. С. 8.

⁹⁵ Паушальная сумма – единовременный платеж за право пользоваться суммами налогов и сборов до получения экономического эффекта от их взимания.

⁹⁶ Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. М., 1992. с. 97.

дела и не оказались бы подкупленными). Поэтому процветали коррупция и серьезные злоупотребления властью.

Наместник провинции, обязанный наблюдать за работой откупщиков в силу своего служебного положения, нередко участвовал в махинациях откупщиков. Наместник пользовался неограниченной властью и имел право компенсировать свои расходы за счет налоговых поступлений от жителей провинции.

Многие этой возможностью пользовались. Политические деятели в начале своей карьеры тратили большие средства, чтобы быть избранными на высокие государственные должности. Если им удавалось стать наместниками богатых провинций, они получали возможность возместить свои предвыборные расходы. Все это привело к тому, что 1 в. до н.э. Римское государство потряс тяжелый кризис, страна была втянута в период гражданских войн. Закончился этот печальный период победой Октавиана над Антонием в 31 году до н.э.⁹⁷

Реформами императора Октавиана Августа в 1 в. н.э. были созданы особые филиалы фиска в виде финансовых учреждений в провинциях, в компетенцию которых входило осуществление контроля за определением сумм налогов и их взиманием.⁹⁸ Так как государственных органов было мало, они не занимались сбором налогов и ведением налоговых счетов жителей провинций, а вынуждены были поручать это общинам. Благодаря цензу финансовые учреждения могли паушально оценить налоговые поступления каждой общины. Эту сумму общины сами взыскивали со своих жителей. Магистраты и члены общинных советов лично отвечали за поступление налогов.

В Византийской империи контроль поступлений и расходов осуществлялся различными ведомствами финансового управления. Оно подразделялось на управление личных финансов императора и управление государственных финансов. Большая часть налоговых платежей поступала в управление государственных финансов. Фемы (провинции Византии) имели свои собственные финансовые органы, ответственность за деятельность которых лежала на губернаторе. По договору налоговые поступления какого-либо округа могли отдаваться в аренду сборщикам налогов. Эта деятельность была прибыльной из-за взяток и некорректного учета.⁹⁹

Во Франкском государстве V – VI веков задача сбора налогов была возложена на видных служителей франкских королей. Помимо этого существо-

⁹⁷ Налоговая инспекция (взгляд изнутри) / Под ред. Кумок С.И. М., 1995. с. 8; Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. М., 1992. с. 82.

⁹⁸ Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. с. 497.

⁹⁹ Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. М., 1992. с.119.

вали и независимые откупщики, которые взимали налоги по поручению короля.¹⁰⁰ Они брали на себя обязательство доставить королю определенную сумму денег и отвечали за них своим имуществом. Для исполнения договора они нередко прибегали к займам. Взимание налогов было рискованным делом, и разорился не один откупщик.

Во Флоренции XIV века практиковался сбор налогов откупщиками. Для их привлечения и для лучшего учета лиц, подлежащих обложению налогом с оборота, были разработаны 73 налоговые группы, охватывающие сходные профессии. Город предлагал свои 73 группы к продаже на открытых торгах и передавал каждую группу после формальной проверки на добропорядочность тому, кто предлагал самую высокую цену. Для города достоинство таких торгов сводилось к единовременному получению суммы налога. В свою очередь, откупщики налогов помимо прибыли от процентов, приобретал возможность получить прибыль на разнице между оценочной стоимостью налога и реальной величиной налоговых поступлений.¹⁰¹

В Германии в XV веке было предусмотрено четырехступенчатое налоговое управление. Для мирян недворянского звания по каждому территориальному городу или деревне были созданы налоговые комиссии. Духовные лица и дворянство платили налоги непосредственно во вторую ступень управления, куда вносили свои налоги территориальные города и деревни. На этой ступени также образовывали комиссии. Эта инстанция и комиссии свободных и имперских городов передавали деньги комиссиям, созданным в пяти городах. Над этими пятью посредническими центрами стояла последняя инстанция – комиссия в Нюрнберге. Затем четырехступенчатое управление трансформировалось в трехступенчатое. Налоги собирали комиссии в отдельных церковных приходах. Над ними для каждой земли был назначен комиссар. На вершине находилась комиссия, состоящая из шести казначеев. Что касается имперского налогового ведомства, то его постоянная работа была налажена только во второй половине XVI века. Но у него не было аппарата принуждения и поэтому приходилось рассчитывать только на лояльность представителей частей империи.¹⁰²

На Руси к XIV веку возникают кормления: в качестве вознаграждения за хорошую службу князь поручает своим слугам управление какой-либо территории, в том числе и сбор доходов с нее. На Руси кормленщики-наместники или волостели имели право на получение дани в виде натуральных сборов

¹⁰⁰ Налоговая инспекция (взгляд изнутри). / Под ред. Кумок С.И. М., 1995. с. 16.

¹⁰¹ Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. М., 1992. с. 165 - 166.

¹⁰² Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. М., 1992. С. 212 – 218.

при въезде в города и на праздники. Право на такого же рода содержание имели тиуны и доводчики наместника. На правах тиунов содержались пошлинники, которые собирали налоги в пользу кормленщика.¹⁰³

С конца XVI века произвол наместников ограничивается уставными грамотами. Кормленщик получает доходный список «как ему корм и всякия пошлыны собирать», а населению предоставляется право челобитья на злоупотребления наместников.¹⁰⁴ Сборы приурочиваются к определенному времени, производится их денежная оценка, предписывается взыскивать вместо натуральных сборов денежные. Кроме того, сборы постепенно утрачивают характер личных доходов кормленщика, они становятся государственным налогом.

Реформой Ивана Грозного были ликвидированы кормления и созданы губные и земские учреждения. В ведении земских учреждений был сбор налогов с тяглого населения. Правительство решало вопросы о количестве тягловых хозяйств, о способности налогоплательщиков платить налоги. А общество распределяло подати между плательщиками «сообразно хозяйственному благосостоянию каждого».¹⁰⁵ Однако, не было создано единой системы управления государственными финансами.

Центральными правительственными учреждениями в России являлись Приказы, которые делились на приказы общегосударственной компетенции и приказы с областной компетенцией.¹⁰⁶ Единого финансового приказа не существовало. Вместе с Приказом большой казны, который заведовал вообще государственными доходами, существовал и Приказ большого прихода, ведавший косвенными налогами. Помимо этого, к приказам общегосударственной компетенции относился и Приказ Новой четверти, который взимал кабацкие сборы с Москвы и южных городов. Существовали и приказы, которые специализировались на сборе определенных видов налогов, и местные приказы, собиравшие налоги с подведомственных территорий. Новгородская, Галичская, Устюжская, Владимирская, Костромская четверти, выполнявшие функции приходных касс, Приказ Казанского дворца и Сибирский приказ, взимавшие «ясаки» в Поволжье и Сибири, Приказ большого дворца, облагавший налогом царские земли; Печатный приказ, Казанский патриарший приказ. Существовал Земский Приказ, который осуществлял сбор налогов с тяг-

¹⁰³ Буланже М. Развитие налоговой системы России в цифрах и фактах. // Налоговый вестник. 1999. № 4. с. 117.

¹⁰⁴ Буланже М. Развитие налоговой системы России в цифрах и фактах. // Налоговый вестник. 1999. № 4. С. 118.

¹⁰⁵ Буланже М. Развитие налоговой системы России в цифрах и фактах. // Налоговый вестник. 1999. № 4. С. 118.

¹⁰⁶ Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля: Дисс... докт. юрид. наук. М., 2000. С. 64.

лового населения Москвы. Значительная часть доходов шла в военные Приказы.¹⁰⁷

Такая сложная система не позволяла государству эффективно и оперативно пополнять государственную казну, осуществлять финансовый контроль. С середины 17 века финансовый контроль начинает превращаться в особую отрасль государственного управления. Поэтому правители стремились реформировать финансовые учреждения. Так, в 1655 году создается Счетный приказ (первый специализированный орган финансового контроля), а в ходе реформы 1679 – 1681 г. во главе финансовых учреждений России был поставлен Приказ большой казны.¹⁰⁸

Главные же доходные источники бюджета – косвенные налоги, а именно такие как таможенные пошлины и кабацкие доходы либо сдавались на откуп (с обязательством должника внести в казну оклад), либо обязанность по их сбору возлагалась на лиц, выбираемых из местного посадского населения. Сборщиков этих налогов называли таможенными или кабацкими головами. В помощь головам выбирались целовальники. Закон требовал от всех посадских людей, чтобы они смотрели «за головами и целовальниками и государевым ничем корыстоваться не давали, и, будучи у таможенного сбора казну не пропивали б»¹⁰⁹ по окончании срока службы головы и целовальники должны были держать отчет.

Самые большие преобразования в системе налоговых органов Российского государства произошли в эпоху Петра I. Постоянные реформы царя требовали значительного количества денежных средств, поэтому Петр I ввел много новых налогов, в том числе косвенных. Однако он понимал, что простое увеличение количества налогов не приведет к пополнению казны. Для наиболее эффективного пополнения бюджета от сборов налогов необходима качественная реформа финансовых учреждений.

30 января 1699 г. из Приказа большой казны была выделена Бурмистерская палата (Ратуша). Она потеснила Приказ большой казны с первого места в вопросах налогообложения и стала на 10 лет центральным финансовым органом России.¹¹⁰ Одновременно была образована Ближняя канцелярия, на которую были возложены функции по сбору данных о государственных ресур-

¹⁰⁷ Львов Д. Курс финансового права. Казань, 1887. с. 458; Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М., 2000. с. 32 – 33; Налоговая инспекция (взгляд изнутри). / Под ред. Кумок С.И. М., 1995. с. 27.

¹⁰⁸ Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. с. 498.

¹⁰⁹ Коняев А. Финансовый контроль в дореволюционной России (очерки истории). М., 1959. с. 14.

¹¹⁰ Буланже М. Развитие налоговой системы России в цифрах и фактах. // Налоговый вестник. 1999. № 5. с. 110.

сах и представлению их царю.¹¹¹ С образованием Ратуши и Ближней канцелярии были подорваны основы приказной системы государственных органов.

В соответствии с губернской реформой 1708 – 1710 годов финансовое управление было передано в руки губернаторов, что привело к его децентрализации. Для надзора за поступлением доходов и правильностью государственных расходов были учреждены губернские и провинциальные фискалы, состоявшие под ведением обер-фискала и обязанные доносить о злоупотреблениях местных властей.¹¹²

Приказная система не стала справляться с новыми задачами и функциями государства. Поэтому она была заменена коллегиальной. Реформы системы управления привели к учреждению в 1711 году Сената.¹¹³ Он должен был осуществлять различные функции, в том числе и в области финансового контроля. В Сенат входило 9 различных коллегий, из которых три были финансовыми. В 1719 году Петром I были организованы 2 финансовые коллегии: камер-коллегия и штатс-контор-коллегия, ревизион-коллегия была образована позже.¹¹⁴ Финансовое управление получило более правильную организацию. Петр I разделил финансовую часть на три отрасли – доходы, расходы и проверка, каждую из которых поручил отдельной коллегии (камер-коллегии – доходы, штатс-контор-коллегии – расходы, ревизион-коллегии – проверки).

Если две первые коллегии возникли на основе ранее существовавших органов, то ревизион-коллегия являлась новым органом финансового контроля. Вскоре Петр I признал, что образование Ревизион-коллегии было ошибочным, так как функция финансового контроля отделялась от общих функций управления и надзора. И в 1722 году Ревизион-коллегия была преобразована в Ревизион-контору при Сенате для контроля и наблюдения за поступлением и расходованием государственных средств и ревизии всех счетных дел.¹¹⁵

Обязанность камер-коллегии заключалась в том, чтобы «надзирать и управлять над окладными и неокладными приходами».¹¹⁶ Именно камер-коллегию считают прообразом Министерства РФ по налогам и сборам. Камер-коллегия осуществляла сбор сведений относительно общего состояния государственного хозяйства, пересмотр окладов податей. Камер-коллегия де-

¹¹¹ Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М., 2000. с. 35.

¹¹² Львов Д. Курс финансового права. Казань, 1887. с. 458.

¹¹³ Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М., 2000. с. 35.

¹¹⁴ Буланже М. При всяких сборах благо рассуждать // Налоговый вестник. 1998. № 2. с. 107.

¹¹⁵ Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М., 2000. с. 36.

¹¹⁶ Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. с. 498.

лилась на «три экономических конторы, из которых каждая третью долю губерний и провинций государства, с приходящими оттуда книгами и счетами, також и все отправления ведает».¹¹⁷ Кроме того, в ведении камер-коллегии находилась гражданская счетная контора, которая занималась всеми делами относительно штатов гражданских учреждений и пошлинная и акцизная контора. В прямом подчинении камер-коллегии находилась вся областная администрация. Помимо всего этого коллегия должна была «расходам и сборам известное число положить» и «при всяких сборах благорассуждать и вящим прилежанием и осторожностью смотреть, чтобы все окладные подати были определены по состоянию натуры и другим потребным резонам»¹¹⁸

Однако, практическая деятельность данного ведомства оставляла желать лучшего, поскольку общая инструкция камер-коллегии не давала надлежащего представления о камерных делах, их различиях, методах проведения, процедурах, а была очень схематичной. Кроме того, помимо чисто налоговых функций она выполняла еще и такие как: составление переписных книг, сбор сведений по вопросам земледелия, состояния и строительства дорог, что также не повышало собираемости налогов в стране. Очень скоро ряд налогов стали собирать другие ведомства: монетную и горную регалии – Берг-коллегия, подушную подать – военная коллегия. Благодаря такому хаосу камер-коллегия не знала точного количества и названий государственных доходов. Следствием этого было отсутствие отчетности и утаивание налоговых поступлений чиновниками. В последние годы своего существования камер-коллегия потеряла свое значение и превратилась в контору по винному откупу.¹¹⁹

Помимо верховных органов власти реформированию были подвергнуты и местные податные учреждения. В начале XVIII века налоговые органы были децентрализованы и полномочия по сбору налогов перешли к губернским учреждениям. Петр I считал, что такое устройство прекратит дробление губернских податных учреждений и облегчит личное наблюдение его доверенных лиц за взиманием налогов.¹²⁰

Во главе провинции стал воевода. Воевода наблюдал за правильностью взимания с населения положенных сборов, за исправностью хранения собранных сумм в казначействе и хлебных запасов в провиантских магазинах. Для ведения податного дела в провинции был учрежден особый чиновник – камерир, который был правой рукой воеводы и главным исполнителем по

¹¹⁷ Буланже М. При всяких сборах благо рассуждать // Налоговый вестник. 1998. № 2. с. 108.

¹¹⁸ Буланже М. При всяких сборах благо рассуждать // Налоговый вестник. 1998. № 2. С. 108.

¹¹⁹ Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. с. 498.

¹²⁰ Буланже М. Служба государственной важности // Налоговый вестник. 1995. № 1. с. 26.

налоговой части. Он непосредственно заведовал казенным имуществом. Камерир требовал отчетности от подчиненных ему рентмейстера и земских комиссаров и контролировал их, сверяя отчеты с подлинными документами. По инструкции ему предписывалось вести 4 книги, по которым составлялись общие отчеты о состоянии податного дела в провинции, и отсылать их в коллегии. Во главе управления низовыми административно-территориальными образованиями – дискрикетами – стояли земские комиссары. До 1724 г. они назначались камер-коллегией. С 1724 г. рядом с ними начинают действовать комиссары от земли, избираемые землевладельцами из своей среды на определенный срок. Самым важным делом земского комиссара была забота о своевременном поступлении и сборе всякого рода казенных повинностей.¹²¹

В 30-е годы 18 века усиливается значение финансового и, в частности, налогового контроля, так как он начинает рассматриваться как одно из средств увеличения доходов государства. Важнейшие коллегии были изъяты из ведения Сената и подчинены Кабинету ее Величества Анны Иоановны. При Елизавете Петровне финансовые коллегии утратили последние остатки своей самостоятельности.

Екатерина II преобразовала систему управления финансами. В 1775 г. были учреждены казенная палата и ее губернские управления, которые контролировали поступление податей. В 1780 была создана экспедиция о государственных доходах. Однако, она никогда не имела самостоятельного значения и подчинялась канцелярии генерал-прокурора.¹²² Впоследствии она была разделена на 4 самостоятельных экспедиции, заведовавшие доходами, расходами, ревизией счетов и взыскиванием недоимок.¹²³

При Павле I заведование государственными финансами осуществлял государственный казначей. А в начале царствования Александра I в 1802 г. было учреждено министерство финансов. Министерство финансов состояло из шести департаментов: Департамента государственного казначейства, Департамента окладных сборов, Департамента неокладных сборов, Департамента таможенных сборов, Департамента торговли и мануфактур и Департамента железнодорожных дел.¹²⁴

В губерниях финансовое управление было сосредоточено в казенных палатах и в акцизных управлениях. Казенная палата состояла из трех отделений; вела счетоводство по приходу и расходу сумм, обращающихся в подведомственных палатах касс; наблюдала дела по производству торгов и нало-

¹²¹ Буланже М. На задворках великой империи // Налоговый вестник. 1995. № 10. с.6 - 7.

¹²² Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. с. 499.

¹²³ Налоговая инспекция (взгляд изнутри). / Под ред. Кумок С.И. М., 1995. с. 30.

¹²⁴ Иловыйский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1895. с. 37.

жению взысканий за нарушения уставов казенного управления.¹²⁵ Губернское акцизное управление было организовано независимо от казенных палат; они взимали акцизные сборы и заведовали казенной продажей питей и казенными спиртоочистительными и водочными заводами. Местное управление таможенной частью было вверено начальникам таможенных округов, таможенным, таможенным заставам, таможенным постам и переходным пунктам. Местные учреждения таможенного управления надзирали за ввозом и вывозом товаров из России и взимали таможенные сборы. Для взимания некоторых прямых налогов (квартирного, промыслового и налога с недвижимых имуществ) были организованы особые присутствия, в состав которых входили представители от правительства, общественного управления и плательщиков налога.¹²⁶

С 1811 г. в Министерстве финансов был выделен как структурное подразделение Департамент податей и сборов, взимавший прямые и косвенные налоги с населения, а с 1833 г. занимавшийся переписью податного населения.¹²⁷

С переходом в начале 80-х годов позапрошлого столетия на новую налоговую систему обнаружилась несостоятельность Казенной палаты как фискального органа, так как податная деятельность этого ведомства ограничивалась учетом налогов, поступающих с мест, и носила канцелярский характер, поэтому сбором налогов приходилось заниматься полиции. Директор Департамента окладных сборов А.А. Рихтер и Министр финансов Н.Х. Бунге разработали предложение об учреждении должности податных инспекторов, которое было одобрено.

30 апреля 1885 года в Российской империи началось становление специализированной податной службы. Александром III были учреждены должности податных инспекторов «для наблюдения за поступлением окладных сборов живого органа, близкого к населению, заботящегося об охране его платежных сил и могущего быть представителем финансового ведомства на местах».¹²⁸ На податных инспекторов было возложено наблюдение за правильностью торговли, председательствование в уездных податных присутствиях, содействие казенным палатам по приведению в известность ценности и доходности имуществ, подлежащих казенному обложению.¹²⁹

¹²⁵ Львов Д. Курс финансового права. Казань, 1887. с. 464.

¹²⁶ Берендтс Э.Н. Русское финансовое право. СПб, 1914. с. 122 – 124.

¹²⁷ Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. с. 499.

¹²⁸ Налоги и налоговое право / Под ред. Брызгалина А.В. М., 1997. с. 350.

¹²⁹ Львов Д. Курс финансового права. Казань, 1887. с. 464.

На них было возложено привлечение имуществ и лиц к обложению прямыми налогами и исчисление их окладов, наблюдение за взиманием прямых налогов в пользу казны, собирание сведений, необходимых для правильного исчисления пошлин; собирание сведений о состоянии торговли и промышленности, об экономическом положении населения, его платежных средствах и об отбываемых им денежных и натуральных повинностях; производство ревизий казначейств и др.¹³⁰

На должность податного инспектора могли претендовать только лица с высшим образованием, так как такие сложные и ответственные обязанности могли быть исполнены лицами не только практически опытными, но и обладающими надлежащим образованием. Из первых 222 податных инспекторов 66 человек имели университетское образование, 13 человек являлись выпускниками лицеев, еще 13 – специальных высших заведений (4 человека закончили военную академию, 3 – медицинскую академию, 1 – военную академию).¹³¹

После Октябрьской революции значение налогового контроля все более снижалось, так как считалось, что налоги при социализме – это временное явление, необходимость в котором скоро исчезнет. В 1918 году Декретом СНК финансовые органы царской России были упразднены. Сбор налогов был передан создаваемым финансовым отделам губернских и уездных исполкомов. В 1921 г. в составе Наркомфина образуется управление налогами и государственными доходами. При этом должности податных инспекторов при уездных финансовых отделах упраздняются, а контроль за взиманием налогов поручается финансовым инспекторам, которые находились в подчинении губернских финансовых отделов. Для ведения работы по волостному бюджету и по взиманию уплачиваемых сельским населением налогов и сборов в составе волысполкомов были образованы финансово-налоговые части, которые подчинялись непосредственно уездному финансовому отделу.¹³²

Реформой 30-х годов в системе городских и районных финансовых отделов создаются налоговые инспекции. Действовали они в составе финансовых отделов и состояли из налоговых инспекторов, их помощников и налоговых агентов. С 1959 года налоговые инспекции стали называться инспекциями (управлениями) государственных доходов. Они контролировали поступление от предприятий платежей в бюджет, проводили счетные проверки. Городские

¹³⁰ Берендтс Э.Н. Русское финансовое право. СПб, 1914. с. 121 – 122.

¹³¹ Кучеров И. Как создавалась податная служба // Налоговая полиция. 1996. № 3. с. 14.

¹³² Финансово-налоговая работа волости. Руководство для волостных и сельских финансовых работников. / Составлено под общей ред. В.А. Ляхова. М., 1926. с. 1.

и районные инспекции государственных доходов являлись подразделениями финансовых отделов соответствующих исполкомов.¹³³

С переходом к рыночной экономике возникла необходимость реорганизации органов, занимающихся сбором налогов. Поэтому, в 1990 году была образована Главная государственная налоговая инспекция Министерства финансов СССР, а в республиках, областях и районах – государственные налоговые инспекции.¹³⁴

Необходимо отметить, что потребность в создании самостоятельных налоговых органов возникла до закрепления этой тенденции на законодательном уровне. Ленинградский городской Совет народных депутатов в 1989 году образовал Налоговую инспекцию при Главном финансовом управлении исполкома горсовета. Данный орган не ограничивался только контролем за соблюдением налогового законодательства. Инспекция осуществляла контроль за предпринимательской деятельностью в целом.¹³⁵ Дальнейшее развитие местного нормотворчества грозило серьезными нарушениями прав и законных обязанностей налогоплательщиков. Поэтому, естественным итогом стало появление федерального законодательства.

С распадом СССР в РФ стали формироваться самостоятельные налоговые органы. В соответствии с законом РСФСР от 21 марта 1991 года «О Государственной налоговой службе РСФСР»¹³⁶ Государственная налоговая служба РСФСР являлась обособленным структурным подразделением Министерства финансов РСФСР. Однако, такое положение просуществовало недолго. Уже Указом Президента РФ от 31 декабря 1991 года «О Государственной налоговой службе РФ»¹³⁷ Государственная налоговая служба РФ с 1 января 1992 года была выведена из состава Министерства финансов РФ и стала самостоятельным центральным органом государственного управления, находящимся в непосредственном подчинении Президента и Правительства РФ. Это привело к централизации налоговых органов и усилению непосредственного контроля Президента РФ за их деятельностью.

Однако, в связи с криминализацией экономики и повальным утаиванием доходов от налогообложения стало ясно, что сил налоговой службы недоста-

¹³³ Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. с. 499.

¹³⁴ См: О Государственной налоговой службе: Постановление Совета Министров СССР от 24 января 1990 г. // Собрание Постановлений Правительства СССР. 1990. № 7. Ст. 28; О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций: Закон СССР от 21 мая 1990 г. // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. 1990. № 22. Ст. 394; Положение о Государственной налоговой службе: Постановление Совета Министров СССР от 26 июля 1990 г. // Собрание Постановлений Правительства СССР. 1990. № 18.

¹³⁵ Пепеляев С.Г. Правовое положение органов Государственной налоговой службы РФ. М., 1995. с. 6.

¹³⁶ Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1991. № 15. ст. 492.

¹³⁷ РГ. 1992. № 13.

точно для противодействия нарастающему криминалу. Поэтому в соответствии в Указом Президента РФ от 18 марта 1992 года «О создании Главного управления налоговых расследований при Государственной налоговой службе РФ»¹³⁸ было создано Главное управление налоговых расследований при Государственной налоговой службе РФ, ставшее предшественником налоговой полиции.

Однако, по существу, полномочия Главного управления налоговых расследований и подчиненных ему органов были ограниченными и во многом дублировали гражданско-правовые и административно-правовые функции органов налоговой службы, в состав которой они входили. Они собирали первичные материалы о налоговых преступлениях и передавали их в правоохранительные органы. Это не способствовало эффективности ни их работы, ни работы налоговых органов в целом.

Поэтому, 2 июля 1992 г. Законом РФ «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «Об оперативно-розыскной деятельности в РФ», Закон РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР», Уголовный кодекс РСФСР и Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР»¹³⁹ права подразделений налоговых расследований были расширены: они были наделены статусом субъектов оперативно-розыскной деятельности и дознания.

Кроме того, нахождение подразделений налоговых расследований в системе Государственной налоговой службы не способствовало эффективности борьбы с налоговыми преступлениями.¹⁴⁰ Поэтому Законом РФ от 24 июля 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»¹⁴¹ была создана самостоятельная государственная правоохранительная структура, специализирующаяся на выполнении функций по борьбе с противоправными нарушениями налогового законодательства. На федеральные органы налоговой полиции были возложены задачи выявлять, предупреждать и пресекать налоговые преступления и правонарушения; обеспечивать безопасность деятельности государственных налоговых инспекций, защищать их сотрудников от противоправных посягательств при исполнении служебных обязанностей; а также предупреждать и пресекать коррупцию в налоговых органах.¹⁴² Они были

¹³⁸ Официально опубликован не был.

¹³⁹ РГ. 1992. 14 авг.

¹⁴⁰ Так, например, в 1992 году Главным управлением налоговых расследований и его подразделениями было подготовлено лишь 70 материалов о нарушениях налогового законодательства, и только по 2 из них возбуждены уголовные дела этими подразделениями. Остальные материалы были переданы по подследственности. // Михайлов В.А. Уголовно-процессуальная деятельность налоговой полиции. М., 1995. с. 10.

¹⁴¹ РГ. 1993. 15 июл.

¹⁴² Статья 2 Закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» // РГ. 1993. 15 июл.

наделены обширными полномочиями, очертить круг которых довольно сложно.¹⁴³

Прежде всего органы налоговой полиции обладали полномочиями по выявлению и пресечению преступлений и правонарушений: осуществляли оперативно-розыскную деятельность, дознание и предварительное следствие по делам о преступлениях, отнесенных к подсудственности органов налоговой полиции.¹⁴⁴ Несомненно, что эта сфера деятельности органов налоговой полиции полностью регулировалась уголовно-процессуальным законодательством. Но специфика налоговых преступлений накладывала определенные особенности.

Дело в том, что в большинстве случаев следы преступления закрепляются в ходе проведения налоговой проверки. Согласно Закону РФ от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»¹⁴⁵ налоговая полиция была наделена правом осуществлять проверки налогоплательщиков. Поэтому, в Иркутской области (как и в целом по России) были нередки ситуации, когда в одну и ту же организацию приходила сначала районная налоговая инспекция, спустя 2 месяца налоговая полиция, еще через 3 месяца – городская инспекция. В результате в течение года шли налоговые проверки и, зачастую, выносились неодинаковые решения. Чаще всего санкции возрастали от проверки к проверке. Суды же взыскивали санкции на основании последнего (по времени) акта проверки и решения налогового органа либо органа налоговой полиции. Это положение законодательство часто критиковалось в литературе.¹⁴⁶

Налоговый кодекс РФ изменил ситуацию. Согласно пп. 4 п. 2 ст. 36 Налогового кодекса РФ¹⁴⁷, налоговая полиция участвовала в проведении налоговых проверок только по запросам налоговых органов.¹⁴⁸ Налоговая полиция стала оспаривать это положение кодекса, ссылаясь на то, что они проводили самостоятельные проверки для выявления и закрепления признаков налого-

¹⁴³ Это связано с тем, что первоначально Закон О федеральных органах налоговой полиции содержал ряд отсылочных норм, наделяя налоговую полицию и правами налоговых органов, и правами агентов валютного контроля. Затем сложности возникли в связи с принятием части 1 НК РФ в соответствии с которой полномочия органов налоговой полиции были сведены к правоохранительным, однако сделано это было непоследовательно, так как остался в силе Закон «О федеральных органах налоговой полиции».

¹⁴⁴ Пп. 1, 2, 3 п. 2 ст. 36 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824; Статьи 10 и 11 Федерального закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» // РГ. 1993. 15 июл.

¹⁴⁵ РГ. 1993. 15 июл.

¹⁴⁶ См., например, Шараев С. Проблемы правового регулирования деятельности федеральных органов налоговой полиции // Хозяйство и право. 1998. № 2. с. 94; Вечернин Д.А. Административно-правовой статус федеральных органов налоговой полиции. Дисс... канд. юрид. наук. Екатеринбург. 1999. С. 171-172.

¹⁴⁷ СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824.

¹⁴⁸ Совместные проверки налогоплательщиков, как показала практика, являются мощным средством борьбы с нарушениями в области налогового законодательства.

вых преступлений, сведения о которых имеются у налоговой полиции.¹⁴⁹ Поэтому, через некоторое время в статью 36 Налогового кодекса РФ¹⁵⁰ было введено положение, согласно которому федеральные органы налоговой полиции при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, могут производить проверки.¹⁵¹ Получилось, что ситуация никоим образом не изменилась – два самостоятельных ведомства параллельно осуществляли проверки налогоплательщиков.¹⁵²

Кроме того, специфика налоговых преступлений предполагает тесное сотрудничество и взаимодействие налоговой полиции с налоговыми органами. При выполнении своих непосредственных обязанностей налоговые органы могли выявить признаки составов налоговых преступлений, а органы налоговой полиции могли выявить обстоятельства, требующие совершения действий налоговыми органами. В этих случаях они были обязаны направить материалы друг другу для принятия по ним решения.¹⁵³ Практика деятельности налоговых органов и органов налоговой полиции Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа свидетельствует о том, что материалы передавались очень часто. Кроме того, были нередки ситуации неоднократной «переквалификации» преступлений в правонарушения. Все это не способствовало ни раскрытию преступлений, ни пополнению доходной части бюджета.

Все вышесказанное, а также низкая эффективность работы налоговой полиции (по данным Управления Федеральной службы налоговой полиции РФ по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу до суда доходило около 2 % возбужденных уголовных дел) привело к тому, что данное ведомство не просуществовало и 10 лет. 11 марта 2003 года Пре-

¹⁴⁹ Некоторые авторы считали, что только проверка может закрепить признаки преступления и поэтому налоговая полиция должна была обладать полным объемом прав налоговых органов. / Кучеров И.И., Судачков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И.И. Кучерова. М., 2001. с. 74.

¹⁵⁰ Пп. 5 п. 2 ст. 36 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824.

¹⁵¹ В литературе справедливо отмечается, что правомочие на проведение проверок стало носить не столь объемный характер, а контрольная деятельность органов налоговой полиции была ограничена рядом условий. / Вечернин Д. Налоговый контроль // Законность. 1999. № 8. С. 9.

¹⁵² Прежде всего это произошло из-за того, что проведение проверок налогоплательщиков органами налоговой полиции не относилось к процедурам налогового контроля, а являлось процедурой выявления, предупреждения и расследования налоговых преступлений и правонарушений. Этому мнению придерживаются и Перовская Е.Г. О праве органов налоговой полиции осуществлять проверки // Налоговый вестник. 2000. № 1. с. 15; Мишин Г. Налоговый кодекс и налоговая преступность // Налоговая полиция. 1999. № 10. с. 4. Такого же мнения придерживаются и налоговые органы. См. О разграничении полномочий налоговых органов и федеральных органов налоговой полиции в связи с принятием Федерального закона от 2 января 2000 г. «О внесении изменений и дополнений в часть 1 Налогового кодекса РФ: Письмо МНС РФ от 8 февраля 2000 г. // Экономика и жизнь. 2000. № 7.

¹⁵³ П. 3 ст. 32, п. 3 ст. 36 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824.

зидент РФ подписал Указ, которым с 1 июля 2003 года упразднил налоговую полицию и передал ее функции по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений МВД.¹⁵⁴

Мы полагаем, что данное решение Президента РФ было несколько несвоевременным. На наш взгляд, необходимо было реорганизовывать уже существующую налоговую полицию, убрав из ее компетенции налоговые полномочия. Думается, что проблемы взаимодействия налоговой полиции с налоговыми органами можно было решить, введя правило о том, что специалисты налоговой полиции при наличии признаков налогового преступления должны быть привлечены к проведению проверки или ознакомлены с материалами до их передачи в налоговую полицию. *Все это позволило бы уйти от дублирования функций и повысить эффективность работы этих ведомств.* В настоящее же время налоговым органам придется заново налаживать взаимодействие с МВД и другими правоохранительными органами, что, на наш взгляд, не повлияет положительно на пополнение бюджета налогами.

В 1994 году налоговые органы вплотную столкнулись с проблемой неуплаты налогов, впервые не были выполнены бюджетные назначения. В средствах массовой информации стали публиковать списки крупнейших должников, а в налоговых инспекциях стали образовываться специальные подразделения для решения проблем снижения задолженности. С 1996 года Государственная налоговая служба РФ стала проводить ежемесячный мониторинг динамики недоимки.¹⁵⁵

Следующей вехой в истории формирования современных налоговых органов¹⁵⁶ в России стало принятие части 1 Налогового кодекса РФ¹⁵⁷, который внес существенные коррективы в правовое положение налоговых органов. Были расширены их полномочия, и, кроме того, ряд прав и обязанностей был впервые достаточно подробно урегулирован на законодательном уровне.

На налоговые органы была возложена обязанность информировать налогоплательщиков по вопросам налогов и сборов. Для достоверного, полного и оперативного доведения информации о нормативных актах по налогообложению до налогоплательщиков налоговые органы стали шире использовать Ин-

¹⁵⁴ Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации: Указ Президента РФ от 11 марта 2003 г. № 306 // РГ. 2003. 25 март.

¹⁵⁵ Тимошенко В.А. Основные вехи новейшей истории налоговых органов (к 10-летию МНС России) // Налоговый вестник. 2000. № 9. с. 181.

¹⁵⁶ Согласно п. 1 ст. 30 Налогового кодекса РФ налоговыми органами являются Федеральная налоговая служба и ее подразделения // СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824.

¹⁵⁷ СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824.

тернет, создавать свои Web-страницы. При государственных налоговых инспекциях стали образовываться консультационные пункты.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ налоговые органы стали проводить учет налогоплательщиков с присвоением им ИНН – идентификационного номера налогоплательщика. Ранее налоговыми органами проводился учет только налогоплательщиков-организаций. Теперь же они проводят полномасштабный учет всех налогоплательщиков – и физических лиц, и организаций. В дальнейшем в соответствии с Федеральным законом РФ от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц»¹⁵⁸ и на основании постановления Правительства РФ от 17 мая 2002 г.¹⁵⁹ налоговые органы были наделены полномочиями по государственной регистрации юридических лиц (с 1 июля 2002 года) и индивидуальных предпринимателей (с 1 января 2004 года).

19 июля 2000 года Государственная Дума приняла первые 4 главы второй части Налогового кодекса РФ.¹⁶⁰ С 1 января 2001 года был введен единый социальный налог, заменяющий собой платежи во внебюджетные фонды, контроль за уплатой которого был возложен на налоговые органы. На наш взгляд, это закономерный итог развития законодательства о взносах во внебюджетные фонды, поскольку единый социальный налог в отличие от взносов во внебюджетные фонды взимается по единым правилам.

Помимо этого, в соответствии со статьей 9 Федерального закона РФ от 5 августа 2000 г. «О введении в действие части второй Налогового кодекса РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ о налогах»¹⁶¹ на налоговые органы были возложены полномочия по контролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения взносов в государственные социальные внебюджетные фонды, уплачиваемые в составе единого социального налога.

Думается, что позиция законодателя по этому вопросу вполне объяснима. В литературе неоднократно обсуждалась проблема о том, что существование нескольких фондов с собственными вертикальными структурами и разветвленным контрольным аппаратом требует больших затрат государства. Полу-

¹⁵⁸ О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: ФЗ от 8 августа 2001 г. // РГ. 2001. 10 авг.

¹⁵⁹ Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей: Постановление Правительства РФ от 17 мая 2002 г. // РГ. 2002. 22 мая.

¹⁶⁰ СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

¹⁶¹ СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3341.

чалось, что каждое подразделение фонда в полном объеме выполняло функции налоговых органов, но по одному налогу.¹⁶²

Нам думается, что в целях повышения собираемости налогов и эффективности контроля должен существовать единственный контролирующий орган в сфере налогообложения. Налоговые проверки должны проводиться по единым правилам. Такая передача функций позволяет вести более оперативный учет и контроль за всеми обязательствами налогоплательщика перед государством. Вся информация о его налоговых обязательствах находится в руках одного органа. Сокращается и количество проверяющих инстанций. Конечно, с передачей функций по контролю за взиманием сборов во внебюджетные фонды возросла нагрузка на налоговые органы. Однако, мы считаем, что это явление временное – как только все плательщики рассчитаются по долгам по сборам, эта работа станет для налоговых органов обыденной.

В целях совершенствования структуры налоговых органов Государственная налоговая служба РФ с 1 января 1999 года была преобразована в Министерство РФ по налогам и сборам.¹⁶³ Затем в 2004 году Министерство по налогам и сборам было преобразовано в Федеральную налоговую службу, которая подотчетна Министерству финансов РФ.¹⁶⁴

Полагаем, что нахождение налоговых органов в рамках финансовых органов может повлечь за собой негативные последствия, так как цели и задачи стоящие перед Министерством финансов РФ и Федеральной налоговой службой различны. Федеральные финансовые органы прежде всего интересуют исполнение федерального бюджета по доходам и расходам. Налоговые же органы призваны обеспечивать контроль за взиманием всех налогов без исключения, независимо от того в какой бюджет они поступают. Поэтому, мы полагаем, что в настоящее время финансовые органы могут диктовать налоговым органам приоритет взимания налогов, поступающих в федеральный бюджет. Кроме того, в 90-е годы прошлого столетия налоговые органы создавались в рамках финансовых органов, затем они выделились в самостоятельное ведомство из-за несовпадения интересов налоговых и финансовых органов. На наш взгляд, налоговые органы должны являться самостоятельной структурой и не подчиняться напрямую финансовым органам.

¹⁶² Скрябина Л. Жизнь в мире параллельных структур или почему контролировать сбор взносов в социальные фонды должна налоговая служба // Налоговый вестник. 1999. № 5. с. 74.

¹⁶³ О Министерстве РФ по налогам и сборам: Указ Президента РФ от 23 дек. 1998 г. // РГ. 1998. 25 дек.

¹⁶⁴ См.: Вопросы структуры федеральных органов исполнительной власти: Указ Президента РФ от 20 мая 2004 г. // РГ. 2004. 22 мая.; О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти: Указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. // СЗ РФ. 2004. № 11. Ст. 945.

Такова история возникновения налоговых органов. Ее уникальность состоит в том, что события развивались не эволюционным путем, а в результате экономических ломов и революционных событий. Поэтому проследить плавный переход и преемственность органов, контролирующих налогообложение, на разных этапах существования государства крайне сложно.

Однако, проведенный анализ позволяет выявить главное – *в любую эпоху любое государство стремилось организовать сбор налогов таким образом, чтобы сам процесс сбора был менее обременителен для казны и для населения.* Пока не существовало развитого государственного аппарата активно использовалась система откупов, основным преимуществом которой для государства являлось получение всей суммы налогов единовременно и еще до полной их оплаты налогоплательщиками. Однако, и их главным недостатком была полная неопределенность налоговых обязательств населения.

Дальнейшее развитие системы сбора налогов шло уже по пути нахождения баланса между интересами государства и налогоплательщика. Стал заранее устанавливаться размер налогов, их сбор стал проводиться под контролем государства, и затем государственными органами. Кроме того, дальнейшее развитие налоговой системы привело к тому, что собирающие налоги органы стали обособливаться с начала в рамках финансовых органов, а затем и в самостоятельное ведомство.

Исторический опыт показывает, что *полностью сформировать доходную часть бюджета могут только независимые государственные органы, обладающие необходимой компетенцией, позволяющей принудить налогоплательщиков к выполнению обязательств перед государством.* Но, они не должны обладать и лишними полномочиями, так как это отвлекает специалистов от выполнения главной задачи – сбора налогов. А это влечет за собой потери казны, так как не справляющийся со своей задачей аппарат чиновников требует затрат на свое содержание, и, кроме того, возрастают административные барьеры и бюрократия. Налоговые органы должны заниматься только аккумуляцией налогов в бюджетную систему.

Также необходимо отметить, что «сборщики налогов» должны быть максимально приближены к налогоплательщикам. Россия – большая страна с разными природными, демографическими и экономическими условиями. Для того, чтобы собрать налоги в бюджет, прежде всего необходимо знать особенности территории и нужды населения (условия проживания, особенности промыслов). В противном случае бюджет может многое потерять, так как налоговые органы будут оторваны от налогоплательщика. Они не смогут быстро оценить реальное положение дел налогоплательщика, сложившиеся

условия хозяйствования. Это может повлечь занижение налоговой базы, ставок налогов, необоснованное применение налоговых льгот, рост числа налоговых правонарушений, сокрытие имущества и доходов от налогообложения. Кроме того, возникают и большие неудобства для налогоплательщиков – трудности с постановкой на налоговый учет, предоставление налоговых деклараций и др. Поэтому возникает централизованная разветвленная система органов, а непосредственно с налогоплательщиками контактируют региональные органы.

И хотя налоговые органы сравнительно молоды, можно проследить определенные параллели между налоговыми органами и органами налогового контроля, функционировавшими до революции. Анализ исторического развития налоговых органов имеет не только теоретическое, но и практическое значение. В 90-е годы органы, контролирующие налогообложение, можно сказать, создавались с «чистого листа», так как за годы советской власти традиции налогового контроля были утеряны.

Кроме этого, исторический анализ позволяет понять одно очень важное положение – *органы налогового контроля должны иметь под собой экономическое основание, то есть должны создаваться такие органы налогового контроля, которые необходимы и достаточны для сбора налогов в данный исторический период при минимальных затратах государства на содержание налогового аппарата.*

Система налоговых органов, существующая в настоящее время не оптимальна. Исторический же опыт показывает, что для ее создания потребуются десятки лет. Прежде всего должна быть создана теоретическая основа налогообложения и налогового контроля, а она пока только разрабатывается. *Мы считаем, что использование исторического опыта позволит избежать многих ошибок и создать эффективно функционирующую систему налоговых органов.*

§ 2. Правовые основы организации деятельности налоговых органов

В Российской Федерации налоговые органы представляют собой единую, независимую систему государственных инспекционных органов. Главной задачей и предназначением налоговых органов является аккумуляция налогов и сборов и формирование доходной части бюджета. Налоги в РФ взимаются по принципу «самообложения». Поэтому непосредственно сбор налогов налоговые органы не осуществляют. То есть, по общему правилу, налогоплательщик обязан самостоятельно исчислить и перечислить суммы налогов на счета бюджетов или внебюджетных фондов. Налоговые органы

контролируют правильность исчисления налогов, полноту и своевременность их уплаты. Правильность исчисления означает применение при этом закона в действующей редакции, полнота – исчисление налога в размере, предусмотренном законодательством, а своевременность – внесение налогов в бюджет в установленный срок.¹⁶⁵

Деятельность налоговых органов регулируется многочисленными нормативными актами, среди которых основополагающее значение имеет Конституция РФ¹⁶⁶. Основное значение для налоговых органов имеет статья 57 Конституции РФ, которая устанавливает, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Деятельность налоговых органов должна соответствовать конституционным нормам, в том числе и тем из них, которые прямо налоговые отношения не регулируют.

В своей деятельности налоговые органы должны руководствоваться Налоговым кодексом РФ¹⁶⁷ как основным актом в области налогового законодательства. Часть 1 Налогового кодекса РФ устанавливает понятие налога, а также основные права и обязанности налоговых органов и их должностных лиц. Она закрепляет формы и методы налогового контроля, устанавливает порядок проведения налоговых проверок, оформления их результатов, производства по делу о налоговом правонарушении. Вторая часть Налогового кодекса РФ полностью посвящена отдельным видам налогов и сборов. Для налоговых органов она имеет большое значение, так как при проверке правильности исчисления и уплаты налогов они руководствуются ее положениями.

Также налоговые органы руководствуются и Законом РФ от 21 марта 1991 года «О налоговых органах РФ»¹⁶⁸. Он является единственным актом законодательства, специально посвященным регулированию различных аспектов деятельности налоговых органов. Наряду с общими принципами и задачами, данный закон перечисляет права и обязанности налоговых органов, касается вопросов ответственности налоговых органов и их должностных лиц. В связи с принятием Налогового кодекса РФ возникает вопрос о необходимости существования закона о налоговых органах.¹⁶⁹ По общему правилу, более поздний акт, принятый по тому же вопросу, должен отменять действие ранее

¹⁶⁵ Коннохова Т.В. Комментарий к разделу 3 Налогового кодекса РФ // Адвокат. 2000. № 10. с.6.

¹⁶⁶ РГ. 1993. 25 дек.

¹⁶⁷ Налоговый кодекс РФ. Часть 1: ФЗ от 31 июля 1998 г. // СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824; Налоговый кодекс РФ. Часть 2: ФЗ от 5 августа 2000 г. // СЗ РФ. 2000. № 32. ст. 3340.

¹⁶⁸ Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного совета РФ. 1991. № 15. ст. 492.

¹⁶⁹ Глава 5 Налогового кодекса РФ закрепила правовое положение налоговых органов, их права, обязанности и ответственность // СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824.

принятого. Иначе возникают коллизии и противоречия.¹⁷⁰ Кроме того, единственный аргумент за существование закона – возможность применения налоговыми органами административных санкций по п. 12 ст. 7 Закона в связи с принятием Кодекса об административных правонарушениях РФ¹⁷¹ утратил свою актуальность. *На наш взгляд, для устранения противоречий необходимо, чтобы правовое регулирование деятельности налоговых органов осуществлялось одним законодательным актом – Налоговым кодексом РФ. Закон же необходимо отменить, так как регулируемые им вопросы урегулированы новым нормативным актом.*

Отдельные вопросы деятельности налоговых органов регулируются подзаконными актами. Налоговое законодательство не может существовать без нормативных актов органов исполнительной власти. Еще Берендтс Э.Н. указывал на необходимость толкования законов, носящий общий характер, исполнительной властью.¹⁷² Налоговый кодекс РФ, несмотря на свой большой объем, не может в полной мере урегулировать все многообразие налоговых правоотношений, так как они отличаются высокой степенью мобильности, а законы так часто меняться не могут. Вместе с тем необходимо учитывать, что только закон может налагать на налогоплательщиков обязанности по уплате налогов. Гарантией реализации прав налогоплательщиков является реальное разделение права облагать налогом и взимать его.¹⁷³ Ведомственные инструкции не могут устанавливать или изменять налоговые обязательства. Их назначение состоит в регламентации единообразных способов деятельности налоговых органов, связанных с правильным и своевременным взиманием налогов. Задачи отдельных звеньев системы налоговых органов, их структура, выполняемые ими функции, правила производства отдельных действий (инвентаризаций, проверок, ареста имущества и т.д.), формы документов не могут быть установлены законодательством, так как требуют оперативного изменения. Поэтому они устанавливаются Президентом РФ и Правительством РФ, а также иными уполномоченными органами исполнительной власти.

Регламентируют деятельность налоговых органов и подзаконные акты Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы. Надо отметить, что в настоящее время Налоговый кодекс РФ оставил очень мало свобо-

¹⁷⁰ Так, Закон «О налоговых органах» предусматривал право налоговых органов налагать административные штрафы за налоговые правонарушения, тогда как ответственность была урегулирована НК РФ. Индивидуальные предприниматели привлекались к ответственности дважды до вынесения Определения Конституционного Суда РФ от 5 июля 2001 г. «По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона РФ «О налоговых органах РФ» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 1.

¹⁷¹ СЗ РФ. 2002. № 1. (ч. 1). Ст. 1.

¹⁷² Берендтс Э.Н. Русское финансовое право. Спб., 1914. С. 129.

¹⁷³ Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 205.

ды налоговым органам для подзаконного нормотворчества. Министерство финансов РФ издает обязательные для своих подразделений приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не относятся к актам законодательства о налогах и сборах. Они являются актами служебного пользования. Обязательными для налогоплательщиков будут являться лишь формы налоговых деклараций и методических указания (инструкции) по их заполнению.¹⁷⁴ На наш взгляд, данное положение справедливо, поскольку на практике налоговые органы, принимая свои акты, часто нарушали законодательство, устанавливая новые правила налогообложения; бюрократизировали систему налоговых правоотношений, ущемляя права и интересы налогоплательщиков.¹⁷⁵ Такой административный волюнтаризм привел к произвольному лишению налогоплательщиков части собственности, а для бюджета – к нестабильности налоговых поступлений. *Думается, что для повышения собираемости налогов в бюджет налоговые органы должны быть вправе решать только различные технические вопросы, а не устанавливать новые правила налогообложения.*

В России налоговые органы представляют собой единую централизованную систему. Согласно толковому словарю, система – это нечто целое, представляющее собой единство закономерно расположенных и находящихся во взаимной связи частей; совокупность организаций, однородных по своим задачам, или учреждений, организационно объединенных в одно целое.¹⁷⁶ Исходя из необходимости обеспечения доходной части бюджетов, система налоговых органов должна быть построена таким образом, чтобы налогоплательщики так можно более правильно, своевременно и полно рассчитывались с государством по своим налоговым обязательствам, а в бюджеты поступало бы как можно больше доходов. Прежде всего система налоговых органов должна соответствовать определенным принципам.

Понтович Э.Э. говорил о том, что государственные органы должны быть строго централизованы, независимы, должны увязывать свою деятельность с законодательными органами, не должны функционировать в отрыве от административного и финансового аппарата, а также должны быть строго опреде-

¹⁷⁴ П. 3 ст. 31 и п. 7 ст. 80 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824.

¹⁷⁵ См., например, О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость: Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 9 декабря 1991 г. // Бюллетень нормативных актов РФ. 1992. № 4-5; О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций: Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 6 марта 1992 г. // Финансовая газета. 1992. № 12.

¹⁷⁶ Ожегов С.И. Словарь русского языка. М., 1961. с. 709.

лены формы контрольной деятельности.¹⁷⁷ И хотя данные выводы сделаны в 1928 году, они актуальны и сегодня.

На международном уровне принципы организации контроля закреплены в Лимской декларации, которая выделяет такие принципы, как: независимость, превентивность, компетентность и неподкупность субъектов контроля, объективность, гласность, результативность, четкость и логичность требований контролеров, обоснованность и доказательность информации, приведенной в акте проверки, презумпция невиновности подозреваемых в финансовых правонарушениях лиц; согласованность действий различных контролирующих органов.¹⁷⁸

В России на законодательном уровне подобные принципы не закреплены. Мы полагаем, что они применимы и к налоговым органам. Однако, действительность свидетельствует о том, что не все из них соблюдаются. А это, *на наш взгляд, может привести к потерям бюджета, так как нарушаются права налогоплательщиков*. Так, налоговые органы более не являются независимыми органами – система налоговых органов подчинена через Федеральную налоговую службу Министерству финансов РФ. С недавних пор статьей 108 Налогового кодекса РФ¹⁷⁹ была установлена презумпция невиновности подозреваемых в совершении налоговых правонарушений. Больше стало использоваться превентивных мер (информирование налогоплательщиков по вопросам налогового законодательства, вынесение требований об устранении допущенных нарушений), но основным остается «обвинительный» уклон – установление признаков уже совершенных правонарушений и привлечение виновных к ответственности.

Сотрудники налоговых органов являются лицами компетентными. В основном они обладают высшим экономическим, реже юридическим образованием. Несколько лет назад Байкальским государственным университетом экономики и права совместно с Управлением МНС РФ по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу стали формироваться группы из сотрудников налоговых органов для получения второго высшего (юридического) образования. Мы полагаем, что данную тенденцию необходимо продолжать. Необходима специализация должностных лиц налоговых органов на налогах и налогообложении. Принцип неподкупности также не всегда соблюдается. *На наш взгляд, неподкупными налоговые инспектора мо-*

¹⁷⁷ Понтович Э.Э. Финансовый контроль. Л., 1928. с. 10-16.

¹⁷⁸ Лимская декларация руководящих принципов контроля. Принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов в 1977 г. // http://www.arh.gov.ru/agencies/prilobj/010704_1.shtml. Для России носит рекомендательный характер.

¹⁷⁹ СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824.

гут стать при надлежащей оплате их труда, так как следить за уплатой чужих налогов может только высокооплачиваемый специалист. В том случае, если налоговые инспектора будут компетентными и неподкупными можно добиться большей объективности, гласности, результативности, четкости и логичности их требований и обоснованности и доказательности информации, приведенной в акте проверки и решении о привлечении налогоплательщика к ответственности.

Должны налоговые органы руководствоваться и принципом согласованности своих действий с другими государственными контролирующими органами. Только совместная согласованная деятельность всех государственных органов позволит комплексно изучить деятельность налогоплательщиков и эффективно пополнить бюджет налогами и иными обязательными платежами.

На наш взгляд, для повышения эффективности работы налоговых органов подобные принципы организации деятельности налоговых органов должны быть закреплены в российском законодательстве (в частности, в Налоговом кодексе РФ).

Налоговые органы представляют собой единую систему органов. Данное положение проистекает из принципа единства налоговой политики, установленного Конституцией РФ. Налоговые органы осуществляют свои полномочия как в отношении федеральных налогов, так в отношении региональных и местных. Создание собственных налоговых органов в субъектах РФ и муниципальных образованиях не должно допускаться. Единство налоговых органов часто оспаривается субъектами РФ. Они основываются на Федеральном законе от 25 сентября 1997 г. «О финансовых основах местного самоуправления в РФ»¹⁸⁰, пункт 2 статьи 14 которого говорит о праве представительных органов местного самоуправления за счет средств местного бюджета создавать муниципальную налоговую службу для сборов местных налогов. Тарасенко О.А. указывает на то, что создание территориальных налоговых инспекций (не входящих в систему МНС) позволит субъектам РФ реализовать в полном объеме право на взимание налогов и сборов.¹⁸¹ Неоднократно этот вопрос поднимался и в Иркутской области, однако, до создания муниципальных налоговых инспекций не доходило, в основном, по финансовым соображениям.

По нашему мнению, создание независимых местных налоговых органов неправомерно, поскольку это нарушает конституционные принципы. Органы местного самоуправления не являются органами государственной власти. А

¹⁸⁰ СЗ РФ. 1997. № 39. Ст. 4464.

¹⁸¹ Тарасенко О.А. Субъект Федерации как субъект налогового права. Автореферат дисс... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 29.

Федеральный закон «О финансовых основах местного самоуправления в РФ»¹⁸² обязывает органы муниципальной налоговой службы действовать в соответствии с Законом РФ «О налоговых органах РФ»¹⁸³ и Налоговым кодексом РФ¹⁸⁴. Они обязаны представлять ФНС РФ всю необходимую информацию; объединять и координировать усилия по контролю за соблюдением налогового законодательства с территориальными органами ФНС РФ¹⁸⁵, то есть будут входить в систему *государственных органов*.

Кроме того, возникает вопрос об объеме полномочий муниципальной налоговой инспекции. Будет она заниматься контролем за уплатой местных налогов и сборов или налогов и сборов, поступающих в местные бюджеты? По нашему мнению, в первом случае создание такой инспекции экономически не выгодно, поскольку местные налоги и сборы не обладают высокой доходностью. Затраты на содержание муниципальной налоговой инспекции будут перекрывать доходы, полученные от сбора местных налогов и сборов. Во втором случае создание таких органов также нецелесообразно, поскольку контроль за уплатой одного и того же налога будет осуществляться двумя разными органами – федеральным и местным. Это приведет к увеличению затрат государства на сбор налогов, повысит объем предоставляемой налогоплательщиками отчетности и может привести к понижению собираемости данного налога в бюджет.

В настоящее время налоговые органы входят в состав финансовых органов РФ. Полагаем, что налоговые органы должны представлять собой независимую систему. Это означает, что система налоговых органов должна строиться как самостоятельная система федеральных органов исполнительной власти. Включение налоговых органов в структуру иных федеральных органов исполнительной власти (в том числе и финансовых) нецелесообразно. Финансовые органы в зависимости от уровня интересуют бюджет или федеральный, или региональный, или местный. Налоговые же органы должны интересоваться поступлением в бюджет каждого вида налогов независимо от уровня бюджетной системы, в который они поступают.¹⁸⁶ Независимость налоговых органов понимается и как независимость от органов местного самоуправления. Органы местного самоуправления не могут изменять или отме-

¹⁸² СЗ РФ. 1997. № 39. Ст. 4464.

¹⁸³ Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного совета РФ. 1991. № 15. ст. 492.

¹⁸⁴ СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824.

¹⁸⁵ Пункт 2 статьи 14 Федерального закона от 25 сентября 1997 г. «О финансовых основах местного самоуправления в РФ» // СЗ РФ. 1997. № 39. Ст. 4464.

¹⁸⁶ Такого же мнения придерживается и Иванов А.В. Административная юрисдикция налоговых органов в РФ. Дисс... канд. юрид. наук. Нижний Новгород, 1999. С. 85.

нять решения налоговых органов и давать им указания. Налоговые органы должны быть и финансово независимы.

Система налоговых органов строится по вертикали с подчинением нижестоящих звеньев вышестоящим. Единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов, и его территориальных органов¹⁸⁷

В зависимости от уровня системы, к которому относятся органы, различаются задачи, поставленные перед теми или иными налоговыми органами, и функции, ими осуществляемые.

Федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области налогов и сборов, является Федеральная налоговая служба (ФНС РФ). Она осуществляет 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, а также иных обязательных платежей, за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства. Помимо этого, ФНС РФ является уполномоченным государственным органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей и обеспечивающим представление в делах требований РФ по денежным обязательствам в делах о несостоятельности (банкротстве).¹⁸⁸ Помимо функций, возложенных на все без исключения налоговые органы, ФНС РФ как федеральный орган исполнительной власти занимается методическим, методологическим и организационным обеспечением работы нижестоящих налоговых органов.

Территориальными налоговыми органами в настоящее время являются Управление ФНС РФ по субъекту РФ, межрегиональные налоговые инспекции и инспекции ФНС РФ по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции ФНС РФ межрайонного уровня.¹⁸⁹

Управление Федеральной налоговой службы по субъекту РФ занимается аналитической и методологической работой, обобщает практику деятельности нижестоящих налоговых органов и является промежуточным звеном между ФНС РФ и налоговыми инспекциями.

¹⁸⁷ О налоговых органах РФ: Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного совета РФ. 1991. № 15. ст. 492.

¹⁸⁸ Положение о Федеральной налоговой службе: Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 // СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961.

¹⁸⁹ Об утверждении положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы: Приказ Министерства финансов РФ от 9 августа 2005 г. № 101н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2005. 19 сент.

Налоговые органы Иркутской области до недавнего времени возглавляло Управление Министерства по налогам и сборам по Иркутской области. В июле 2001 года произошло объединение налоговых служб Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа. В настоящее время системе налоговых органов на территории Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа возглавляет единое Управление ФНС РФ по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу. Данное объединение произошло в связи с происходящими процессами объединения Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа. Объединение преследовало собой, прежде всего, финансово-экономические цели, и было целесообразно и необходимо, так как налоговые поступления в Иркутской области за 2001 год составили 2 631 млрд. руб. (доля Усть-Ордынского Бурятского автономного округа составила 26,7 млн. руб.).¹⁹⁰ Такая низкая собираемость налогов на территории Усть-Ордынского автономного округа продиктована в основном сельскохозяйственной направленностью экономики региона. *Поэтому, мы полагаем, что нет необходимости государству содержать дополнительные налоговые структуры. Единое Управление Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа вполне справляется с руководством низовыми налоговыми инспекциями региона и позволит государству снизить затраты на сбор налогов.*

Управление руководит деятельностью налоговых органов на территории Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа. Оно анализирует результаты налоговых проверок, подготавливает на их основе предложения о разработке методических рекомендаций по применению законодательства о налогах и сборах, обобщает отчеты территориальных инспекций о проделанной работе. Оно проводит налоговые проверки в плане контроля за деятельностью нижестоящих налоговых органов. Управление осуществляет контроль за наиболее проблемными налогоплательщиками, имеющими большую задолженность перед бюджетами. Также оно контролирует деятельность организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих производство и реализацию алкогольной и табачной продукции (Контролируется производство, оборот, соблюдение правил лицензирования и квотирования, качество, функционирование акцизных складов. Организуются налоговые посты).

¹⁹⁰ Итоги по сбору налоговых платежей за 2001 г. Пресс-релиз отдела по работе со СМИ и связям с общественностью УМНС России по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу // www.nalog.ru

Межрегиональные инспекции Министерства РФ по налогам и сборам работают с наиболее сложными для налогового контроля налогоплательщиками. Создание межрегиональных налоговых инспекций предопределено спецификой тех или иных категорий налогоплательщиков. В некоторых случаях для наиболее полного поступления в бюджет налогов и сборов отдельные категории налогоплательщиков необходимо выделять не только в рамках одной налоговой инспекции, но и создавать для них специализированные налоговые инспекции. Это позволяет налоговым органам иметь четкую картину о состоянии налоговых обязательств данной категории налогоплательщиков и осуществлять над ними более жесткий налоговый контроль. *Однако, на наш взгляд, к созданию таких инспекций необходимо подходить осторожно, всегда соизмеряя затраты государства на их создание с эффектом (увеличением пополняемости бюджета) от их деятельности.* В настоящее время законодательство предусматривает возможность создания таких межрегиональных инспекций как:

- Межрегиональная инспекция по федеральному округу.
- Межрегиональная инспекция по централизованной обработке данных.
- Межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам.¹⁹¹

На территории Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа создана межрегиональная налоговая инспекция по крупнейшим налогоплательщикам.

Более пристальное внимание к крупнейшим налогоплательщикам, на наш взгляд, обусловлено необходимостью обеспечения единого методологического подхода к данной категории налогоплательщиков, повышения уровня эффективности контроля за уплатой ими налогов. Межрайонная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам организована для осуществления мониторинга и контроля за крупнейшими налогоплательщиками. Ее создание позволило увеличить результативность налоговых проверок, а также побудить крупные предприятия погасить задолженность перед бюджетами и своевременно рассчитываться с государством по своим налоговым обязательствам.

В первую очередь специализированная налоговая инспекция создана в связи со значимостью таких предприятий для экономики нашего региона. В настоящее время к категории крупнейших на основании показателей финансово-экономической деятельности причисляют 26 налогоплательщиков. Это всего лишь 0,1 % от числа налогоплательщиков, состоящих на учете. Однако,

¹⁹¹ Об утверждении положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы: Приказ Министерства финансов РФ от 9 августа 2005 г. № 101н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2005. 19 сент.

доля налоговых поступлений в бюджетную систему РФ, приходящаяся на них, составляет 43 %.¹⁹² Немаловажное значение имеет и тот факт, что большинство крупных предприятий области находится в «черном списке» и имеют большую задолженность перед бюджетом. По данным Управления ФНС России по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу крупнейшими неплательщиками являются: Иркутскэнерго, Востсибуголь, ВСЖД, Иркутскнефтепродукт, АНХК, Братсккомплексхолдинг, Саянскхимпром, УИ ЛПК.¹⁹³ *Представляется, что создание специализированной налоговой инспекции позволит осуществлять постоянный мониторинг за состоянием налоговых обязательств крупнейших налогоплательщиков и немедленно реагировать на возможные нарушения законодательства.*

Инспекции ФНС РФ по районам, районам в городах, городам без районного деления являются низшим звеном системы налоговых органов в РФ. Низовые налоговые органы непосредственно осуществляют права и обязанности налоговых органов, предоставленные Налоговым кодексом РФ.¹⁹⁴ Структура налоговых инспекций основана на функциональном принципе. Структурные подразделения специализируются по видам налогов, видам выполняемых функций и по группам налогоплательщиков. Они непосредственно осуществляют налоговый учет, налоговый контроль, применяют меры для поступления налогов в бюджет (выносят определения об уплате налогов, взыскивают недоимки и пени в принудительном порядке, применяют способы обеспечения исполнения налоговых обязательств), а также привлекают виновных к ответственности по основаниям и в порядке, предусмотренном законодательством.

Инспекции ФНС РФ межрайонного уровня. Одной из тенденций реорганизации налоговых органов последнего времени является укрупнение местных инспекций и создание на их основе межрайонных инспекций. Объединение происходит ради главной цели – повышения рентабельности сбора налогов. При сокращении числа звеньев в работе с налогоплательщиками процесс сбора налогов становится менее затратным. Кроме того, восстанавливается самостоятельность налоговых органов, так как районные инспекции зачастую теряли самостоятельность, попадая под опеку местной администрации.

Обычно в одну инспекцию объединяются городская и районная налоговые инспекции. В городах и районах с небольшой численностью населения данный подход является наиболее эффективным. На месте ликвидированной налоговой инспекции создаются налоговые посты. Налоговые органы Усть-

¹⁹² Акцент на крупнейших // Экономика. Право. Менеджмент. 2002. № 37. С. 5.

¹⁹³ Список налогоплательщиков – юридических лиц Иркутской области, имеющих задолженность в федеральный бюджет // www.nalog.east-siberia.ru (20 сентября 2002 г.)

¹⁹⁴ СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824.

Ордынского Бурятского автономного округа были объединены в одну межрайонную инспекцию. Прежде всего, такое объединение было продиктовано низким уровнем сбора налогов на территории округа (в 2001 году округ собрал всего 26,7 млн. рублей налогов). *Думается, что такое объединение целесообразно, так как при том же количестве собранных налогов государство значительно меньше тратит на содержание налоговых органов (и значит, меньше денег тратится из бюджета), что в свою очередь повышает эффективность бюджетной деятельности.*

Вместе с тем, мы полагаем, что необходимо помнить, что налоговые органы должны быть приближены к подконтрольным налогоплательщикам. Кроме того, при укрупнении налоговых органов должна быть увеличена численность их аппарата, т. к. в противном случае возрастает нагрузка на налоговых инспекторов и неизбежно ухудшается качество их работы.¹⁹⁵

На основании вышеизложенного материала можно сделать следующие выводы:

– Деятельность налоговых органов в настоящее время достаточно полно урегулирована правом. Вместе с тем существует два закона – Налоговый кодекс РФ и Закон о налоговых органах, непосредственно посвященные налоговым органам, что приводит к коллизиям и противоречиям. Мы полагаем, что необходим единый акт, регулирующий статус налоговых органов. В регулировании деятельности налоговых органов очень высока роль подзаконных актов, которые должны определять только технические стороны деятельности налоговых органов, не могущие быть урегулированными законодательством.

– Должны быть закреплены в законодательстве принципы организации деятельности налоговых органов. Мы полагаем, что выработанные теорией налогообложения и закрепленные в Лимской декларации принципы необходимо закрепить и в российском законодательстве, так как они позволят налоговым органам эффективно собирать налоги, не нарушая при этом прав налогоплательщиков.

– Структурно налоговые органы представляют собой разветвленную систему инспекционных органов, общее руководство которой осуществляют Федеральная налоговая служба и подчиненные ей Управления ФНС по субъектам РФ. Непосредственно функции налоговых органов выполняют налоговые инспекции, приближенные к налогоплательщикам. Думается, что такая

¹⁹⁵ Так, при создании межрайонной налоговой инспекции № 10 произошло объединение инспекций г. Черемхово и Черемховского района. Численность же кадров была оставлена на уровне городской инспекции. Это привело к появлению очередей в период декларационной кампании, поверхностному проведению камеральных налоговых проверок и увеличению случаев несвоевременного исполнения налогоплательщиками своих обязательств.

организация налоговых органов позволяет непосредственно воздействовать на налогоплательщиков через налоговые инспекции, а затем обобщать и анализировать информацию о налогах в Управлениях, ФНС и Министерстве финансов. Созданием же межрегиональных и межрайонных налоговых инспекций государство, на наш взгляд, стремится сократить затраты на сбор налогов, так как при низкой собираемости налогов и малом количестве налогоплательщиков в определенном регионе нет смысла содержать большой налоговый аппарат.

Глава 3. Полномочия налоговых органов по формированию доходной части бюджета

Непосредственное влияние на формирование доходной части бюджета оказывают налоговые органы как органы, аккумулирующие налоги. Несомненно, прежде всего, налоговые органы интересуют фискальная функция налогообложения – пополнение доходной части бюджета и обеспечение публичных интересов государства. Но, в то же время, государство не должно забывать, что помимо фискальной функции налог несет еще и функцию стимулирующую.¹⁹⁶ Налоговые органы, формируя доходную часть бюджета, должны обеспечить интересы личности, создать условия для нормального функционирования налогоплательщиков. Налогоплательщик должен иметь возможность без ущерба для себя отдать государству налог и прибыльно работать. Мы полагаем, что решить эти задачи налоговые органы смогут при наделении их достаточной компетенцией в области финансовой деятельности.

Определение компетенции налоговых органов является одной из главных проблем государства. Сам термин «компетенция» получил широкое распространение при далеко не однозначном смысле: его толкуют более или менее широко, включая больший или меньший круг элементов. Однако, несмотря на все многообразие точек зрения, все ученые сходятся на том, что компетенция государственного органа включает его права и обязанности, связанные с осуществлением государственного руководства в определенной сфере, имеющие властный характер.¹⁹⁷ Многие авторы обращают внимание на тесную связь прав и обязанностей налоговых органов. Карасева М.В. подчеркивает, что для государственного органа все права не есть права в классическом понимании, органу не дозволяется, а вменяется в обязанность требовать определенного поведения.¹⁹⁸ С.Г. Пепеляев справедливо указывает, что к налоговым органам неприменим принцип «разрешено все, что не запрещено законом». Они выполняют только то, что им разрешено законом, действуют в рамках установленной компетенции.¹⁹⁹

¹⁹⁶ См.: Горбунова О.Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку. Дисс... докт. юрид. наук в виде научного доклада, выполняющего также функции автореферата. М., 1996. С. 4-5.

¹⁹⁷ См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 117; Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 132; Чернобровкина Е.Б. Разграничение компетенции представительных и исполнительных органов государственной власти в области бюджета. Автореферат дисс... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 10, 13; Ашмарина Е.М. Некоторые вопросы разграничения налоговой компетенции // Государство и право. 2002. № 12. С. 48.

¹⁹⁸ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 207.

¹⁹⁹ Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 506.

Налоговый кодекс РФ использует все термины: и компетенция (п. 3 ст. 30), и полномочия (п. 2, 4 ст. 30, ст. 34, п. 2 ст. 36), и права (ст. 31, 34), и обязанности (ст. 32 – 34). Однако, соотношение между ними не всегда четко определяется. Иногда законодатель отождествляет понятия полномочия и права, а иногда «полномочия» используется как термин, охватывающий права и обязанности налоговых органов. Разграничение прав и обязанностей выглядит весьма искусственно.²⁰⁰ Так, например, право налоговых органов на привлечение налогоплательщика к ответственности можно именовать и обязанностью. Нередки случаи, когда право формулируется одновременно и как обязанность.²⁰¹ *Мы полагаем, что такое положение не помогает налоговым органам эффективно пополнить доходную часть бюджета. Законодательство должно четко устанавливать права и обязанности налоговых органов, не допуская неоднозначного толкования.*

Анализируя полномочия налоговых органов, мы будем основываться на делении прав и обязанностей, предложенном Налоговым кодексом РФ, внося определенные коррективы для последовательности изложения.

§ 1. Обязанности налоговых органов по контролю за правильностью исчисления налогов

1.1. Прежде всего, налоговые органы обязаны соблюдать законодательство о налогах и сборах.²⁰² Принцип законности является основополагающим принципом права. Законность есть верховенство закона по отношению к гражданам и государству. Она означает точное и неуклонное исполнение законов всеми гражданами, юридическими лицами, государственными органами и их должностными лицами. Причем для законности необходимо не только наличие совершенного, четко отработанного законодательства, отвечающего потребностям общественного прогресса, но и полной и безусловной реализации законов и подзаконных актов государственными органами, должностными лицами, гражданами и организациями.²⁰³ Прежде всего, данный принцип должен соблюдаться государственными органами²⁰⁴, так как власть дает безграничные возможности для произвола и использования ее в личных интересах. Налоговые органы, применяя юридические нормы, способствуют

²⁰⁰ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 145.

²⁰¹ Право налоговых органов проводить налоговые проверки одновременно сформулировано и как право (п. 2 ст. 31 НК РФ), и как обязанность (п.2 ст. 32 НК РФ).

²⁰² Пп. 1 п. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

²⁰³ Шараев С.Ю. Законность и правопорядок в сфере налоговых правоотношений: проблемы правоприменительной практики федеральных органов налоговой полиции // Адвокат. 1998. № 3. С. 48.

²⁰⁴ Статья 15 Конституции РФ гласит, что органы государственной власти и их должностные лица обязаны соблюдать Конституцию и законы // РГ. 1993. 25 дек.

устранению препятствий осуществлению права и укреплению законности в общественной жизни. Кроме того, сама законность является необходимым условием правомерности применения юридических норм.²⁰⁵ Помимо этого, необходимо отметить, что законность ориентирует налоговые органы на принятие нормативных актов, которые не противоречат уже имеющемуся законодательству.

Налоговый кодекс РФ обязывает налоговые органы соблюдать не все законодательство РФ, а только законодательство о налогах и сборах. Необходимо отметить, что Налоговый кодекс РФ устанавливает узкие рамки законодательства о налогах и сборах, относя к нему только законы (и иные нормативные правовые акты представительных органов) федеральные, региональные и местные, регулирующие властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, 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.²⁰⁶

Однако, в своей деятельности налоговые органы руководствуются значительно большим кругом нормативных правовых актов. Помимо законодательства о налогах и сборах налоговые органы руководствуются и «неналоговыми» законами, и нормативными правовыми актами органов исполнительной власти. Кроме того, налоговые органы наделены правом издавать собственные обязательные для исполнения нормативные акты, которые также не должны противоречить и не должны подменять собой законодательство. Принимая решения, налоговые органы должны «не только соблюдать урегулированный правом порядок принятия и реализации решений, но и учитывать действующее право, регулирующее отношения, которые в той или иной мере могут быть связаны с результатами принятого решения».²⁰⁷ *На наш взгляд, данное положение Налогового кодекса РФ, как не соответствующее действительности, должно быть изменено. Думается, что пп. 1 п. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ²⁰⁸ необходимо изложить следующим образом: «соблюдать законодательство РФ, субъектов РФ и местного самоуправления и принятые в соответствии с ним нормативные правовые акты».*

1.2. Следующей обязанностью налоговых органов является обязанность по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых ак-

²⁰⁵ Спиридонов Л.И. Теория государства и права. Учебник. М., 2000. С. 249.

²⁰⁶ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

²⁰⁷ Халфина Р.О. Право как средство социального управления. М., 1988. С. 78-94.

²⁰⁸ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

тов.²⁰⁹ Согласно самому общему определению контроль – это проверка, а также наблюдение с целью проверки.²¹⁰ В философии под контролем понимается совокупность процессов в социальной системе, посредством которых обеспечивается следование определенным «образцам».²¹¹ Как справедливо отметил Карл фон Гок, «до тех пор, пока существуют подати и пока финансовое управление обязано оберегать государственное казначейство от утайки, до тех пор контроль составляет необходимое средство защиты, и сравнительно с утайкой гораздо меньшее и необходимое зло».²¹²

Государственный контроль является одной из форм осуществления государственной власти, обеспечивающей соблюдение законодательства.²¹³ Контролю присущи такие признаки как всеобщность и обязательность. Определяя границы государственного контроля, Э.Э. Понтович указывал, что контроль возможен только там, где речь идет о точных и строгих правилах и дисциплине; функция контроля переходит по мере уменьшения определенности предъявляемых требований в функцию общего наблюдения.²¹⁴ Для контроля основополагающее значение имеет целенаправленность и целесообразность.²¹⁵ *По нашему мнению, высшей целью налогового контроля должна являться оптимизация функционирования налоговой системы, получение возможно большего количества налогов при наименьших затратах государства на их сбор.*

Налоговый контроль является специальным средством обеспечения законности в налоговой сфере.²¹⁶ При помощи налогового контроля проверяется законность, целесообразность и эффективность действий по формированию денежных фондов государства в части налоговых доходов, выявляются резервы увеличения налоговых поступлений.²¹⁷ Он призван обеспечить соблюдение баланса между интересами государства и налогоплательщиков.²¹⁸

²⁰⁹ Пп. 2 п. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

²¹⁰ Ожегов С.И. Словарь русского языка. М., 1961. С. 285.

²¹¹ Философский энциклопедический словарь. М., 1983. С. 639.

²¹² Карл фон Гок Налоги и государственные долги / Перевод Н. Бунге. Киев, 1865. С. 41.

²¹³ Юридический энциклопедический словарь / Гл. ред. А.Я. Сухарев; Ред. кол.: М.М. Богуславский, М.И. Козырь, Г.М. Миньковский и др. М., 1984. С. 68.

²¹⁴ Понтович Э.Э. Финансовый контроль. Л., 1928. С. 3-4.

²¹⁵ Афанасьев В.Г. Системность и общество. М., 1980. С. 207.

²¹⁶ На это обращают внимание: Бахрах Д. Административное право. М., 1996. С. 235; Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. М., 1973. С. 37; Хачатрян А.Г. Налоговый контроль (надзор) как деятельность налоговых органов и вопросы правового регулирования // Юрист. 1998. № 8. С. 27; Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 1997. С.83.

²¹⁷ Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. Спб, 2000. С.387.

²¹⁸ Ногина О.А. Налоговый и контроль: вопросы теории. Спб, 2002. С. 8.

Прежде всего, налоговый контроль можно рассматривать как одно из важнейших направлений государственного финансового контроля. Необходимость государственного финансового контроля обусловлена наличием товарно-денежных отношений и развитием на их основе финансов и финансовой системы.²¹⁹ «Сама по себе система императивных денежных отношений создает экономическую возможность контроля со стороны государства за процессами формирования и использования денежных фондов».²²⁰ С помощью финансов возможен контроль за перераспределением национального дохода, за формированием денежных фондов и их расходованием.²²¹ Налоговый контроль основан на использовании финансов как экономической категории, поскольку практическое осуществление государственных функций возможно лишь в том случае, если в руках государства сконцентрированы соответствующие фонды материальных ресурсов.²²² Как справедливо отмечает О.Н. Горбунова: «наиболее эффективное управление – управление с помощью денег».²²³ Поэтому одной из форм налогового контроля является контроль рублем (денежный контроль, осуществляемый государством посредством цены, прибыли, финансов, кредита и других экономических рычагов, обусловленных товарно-денежными отношениями).²²⁴ Он позволяет определить качество деятельности налогоплательщиков и экономически воздействовать на них.

Контроль можно рассматривать с позиций социального управления. Все чаще налоговый контроль рассматривают как часть процесса управления налогообложением.²²⁵ Управление можно определить как процесс упорядочения системы, приведения ее в соответствие с объективными закономерностями, характеризующими ее качественную определенность и действующими в данной среде.²²⁶ Управление представляет собой процесс, состоящий из по-

²¹⁹ Андреев И.А. Финансовый контроль в СССР. Казань, 1974. С. 5.

²²⁰ Вознесенский Э.А. Методологические аспекты анализа сущности финансов. М., 1974. С. 103.

²²¹ Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. М., 2000. С. 107; Ялбулганов А.А. Финансовый контроль как институт финансового права // Юрист. 1999. № 4. С. 43.

²²² Бесчеревных В.В. Управление в области финансов и кредита. М., 1958. С.3.

²²³ Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2003. С. 12, 61.

²²⁴ На это обращают внимание многие авторы: Советское финансовое право / Под ред. Бесчеревных В.В., Цыпкина С.Д. М., 1982. С. 72; Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М., 1989. С. 23-24; Бесчеревных В.В. Управление в области финансов и кредита. М., 1958. С.3; Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть. М., 1999. С. 163; Вознесенский Э.А. Финансовый контроль за деятельностью промышленных предприятий. Л., 1965. С. 9.

²²⁵ См., например: Банхаева Ф.Х. Концептуальные положения налогового процесса // Налоговый вестник. 1999. № 12. С. 36-39; Перонко И.А., Красницкий В.А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник. 2000. № 10. С. 22-25; Перонко И.А., Мережицкий С.И. Методы и формы налогового администрирования // Налоговый вестник. 2000. № 11. С. 19-20; Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. Спб, 2002. С. 51.

²²⁶ Новик И.Б. Кибернетика: философские и социологические проблемы. М., 1963. С. 25.

следовательно совершаемых стадий: принятие управленческого решения, исполнение управленческого решения и контроль его исполнения.²²⁷

Формируя доходную часть бюджета, налоговые органы принимают участие во всех стадиях управленческого цикла. Участвуют налоговые органы при составлении проектов бюджетов. На основе имеющейся информации налоговые органы составляют прогнозы налоговых доходов бюджета на очередной финансовый год; предоставляют финансовым органам необходимые для составления проекта материалы. Анализируя налоговые поступления и нарушения законодательства, налоговые органы могут прийти к выводу о необходимости изменения законодательства для повышения собираемости налогов. В таких случаях они должны вынести финансовым органам предложения по совершенствованию налогового законодательства, учитываемого при планировании доходов бюджетов. Данные действия производит Федеральная налоговая служба и Управления ФНС РФ по субъектам федерации, так как к ним стекается аналитическая и статистическая информация о налогах. *Мы полагаем, что так как «реальность» доходной части бюджета во многом зависит от налоговых органов, они должны максимально точно просчитывать тенденции налоговых поступлений.*

Осуществляют налоговые органы исполнение бюджета по налогам. Они следят за перечислением налогов на счета соответствующих бюджетов и внебюджетных фондов, осуществляют возврат излишне уплаченных налогов, а также ведут учет налоговых поступлений текущего года (по каждому налогоплательщику и виду налога). Отчеты о поступлении налогов предоставляются финансовым органам. Управление ФНС РФ по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу подготавливает статистические и аналитические отчеты о налоговых поступлениях на территории региона в федеральный, региональный и местные бюджеты, которые направляются в Федеральную налоговую службу.

И, конечно, налоговые органы осуществляют налоговый контроль. В процессе налогового контроля выявляется целесообразность введения самого налога; эффективность мер, принятых для обеспечения сбора налога; а также эффективность функционирования налоговой системы.²²⁸ Налоговый контроль позволяет количественно отразить налоговые поступления в бюджет. Возможна их группировка по видам налогов, категориям налогоплательщи-

²²⁷ Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М., 2000. С. 70; Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М., 1989. С.20 – 21; Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М., 1999. С. 18.

²²⁸ Хачатрян А.Г. Налоговый контроль (надзор) как деятельность налоговых органов и вопросы правового регулирования // Юрист. 1998. № 8. С. 26.

ков и т.п. Государство на основе этой информации может сопоставить налоговые поступления со своими потребностями в доходах бюджета. Кроме того, выполнение или невыполнение налоговых обязательств отдельной категорией налогоплательщиков может свидетельствовать о необходимости внесения изменений в налоговое и бюджетное законодательство (изменить ставки налога, методику расчета, способы и сроки уплаты).

При осуществлении налогового контроля также могут быть оценены:

- количественные результаты финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (какая прибыль получена, какие возникли убытки, какая сумма налогов была уплачена в бюджет),
- ее законность (выполнение налогоплательщиком требований законодательства при проведении финансово-хозяйственных операций),
- целесообразность,
- финансовая устойчивость налогоплательщика.

С позиций кибернетики контроль представляет собой форму обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнения управленческих решений. «Обратная связь – это механизм учета в поведении разницы между действием и его результатом».²²⁹ Н.М. Артемов отмечает, что осуществлять обратную связь – значит наблюдать результаты деятельности и в зависимости от этого принимать решения.²³⁰

«Важно иметь в виду, что сколько-нибудь успешное функционирование экономики предполагает установление обеспечиваемых правом не только прямых, но и обратных связей между функциями распределения, контроля и стимулирования».²³¹ Именно обратная связь является основным условием полного и успешного выполнения задач управления, она подытоживает качество проведения контроля, сигнализирует о степени его воздействия на объект, служит основой для выработки решений общеэкономического значения.²³² Для успешного управления налоговые органы должны знать результаты своего воздействия на налогоплательщиков. Контроль позволяет получить оперативную информацию о состоянии дел на подконтрольных объектах, о

²²⁹ Новик И.Б. Кибернетика: философские и социологические проблемы. М., 1963. С. 90.

²³⁰ Артемов Н.М. Проблемы и перспективы валютного регулирования в РФ. М., 2002. С. 121.

²³¹ Горбунова О.Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку. Дисс... докт. юрид. наук в виде научного доклада, выполняющего также функции автореферата. М., 1996. С. 5.

²³² Поролло Е.В. Налоговый контроль: Принципы и методы проведения. М., Ростов-на-Дону, 1996. С.6.

соответствии их деятельности предъявляемым требованиям, выявить недостатки в принятом решении.²³³

Вместе с тем, как справедливо замечает О.Н. Горбунова, «до сих пор управляющее воздействие через финансы осуществлялось в основном «жестко» через прямые связи, происходил процесс реализации управленческих решений в основном без привлечения информации о фактическом состоянии объекта управления в данный момент и внешних условий его функционирования».²³⁴ Благодаря налоговому контролю информация о фактическом состоянии налогоплательщиков имеется. Однако условия его проведения не дают возможности осуществлять постоянное слежение за поступлением налогов. В основном налоговые органы осуществляют последующий налоговый контроль, проверяя уже совершенные налогоплательщиком действия. Кроме того, они не могут охватить проверками абсолютно всех налогоплательщиков и, конечно, делают выборки. Поэтому невозможно учесть и корректировать все внешние и внутренние условия их существования.

Все это приводит к непредсказуемым последствиям. Так, например, при введении в действие Закона Иркутской области от 29 сентября 1999 г. «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности»²³⁵ абсолютно не были учтены условия хозяйствования налогоплательщиков и были введены очень высокие коэффициенты, не отражающие среднюю доходность того или иного вида деятельности. Все это привело к социальной и экономической нестабильности и протестам со стороны индивидуальных предпринимателей. *Однако, мы считаем, что данную ситуацию можно было прогнозировать на основании информации, имеющейся в налоговых органах о состоянии финансово-хозяйственной деятельности большинства налогоплательщиков, и установить приемлемые коэффициенты для большинства налогоплательщиков. Для повышения собираемости налогов в бюджетную систему государство должно эффективно использовать ту информацию, которую налоговые органы получили по каналам обратной связи.*

Система обратной связи реализуется через мониторинг (слежение) рублем за ходом выполнения финансовых планов и социально-экономических программ.²³⁶ Контроль – процесс прерываемый (обычно его подразделяют на

²³³ Студеникина М.С. Государственный контроль в сфере управления. М., 1974. С. 8.

²³⁴ Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2003. С. 18.

²³⁵ Восточно-Сибирская правда. 1999. 19 окт.

²³⁶ См.: Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2003. С. 9; Артемов Н.М. Проблемы и перспективы валютного регулирования в РФ. М., 2002. С. 8

предварительный, текущий и последующий²³⁷, каждый из которых предполагает свои методы проведения и формы вынесения решения). Само контрольное мероприятие, решение по его результатам и принимаемые меры воздействия разорваны во времени. Мониторинг же «предполагает осуществление постоянного наблюдения за происходящими процессами и немедленное реагирование на них, то есть непосредственное и непрерывное осуществление обратной связи, принятие корректирующих решений по ходу осуществления процесса».²³⁸

На наш взгляд, налоговые органы должны стремиться к осуществлению мониторинга, то есть, используя все предусмотренные законом способы и методы налогового контроля, постоянно наблюдать за налогоплательщиками и при выявлении нарушений немедленно принимать соответствующие решения. Разрабатывая программу социально-экономического развития Иркутской области до 2005 года, ее авторы указали, что для увеличения доходов областного бюджета требуется создание системы мониторинга, анализа и взаимодействия с крупнейшими налогоплательщиками, контролирующими их финансово-промышленными группами и отраслевыми министерствами.²³⁹

Государственный контроль всегда есть проявление суверенной власти государства. Уже фактом своего существования контроль воздействует на подконтрольных субъектов, побуждая их придерживаться установленных правил.²⁴⁰ Налоговый контроль основывается на сочетании убеждения и принуждения. Но, нужно отметить, что в настоящее время приоритет отдается принуждению. Конечно, контроль со стороны государственных органов должен сопровождаться ответственностью за неправомерные действия.²⁴¹ Налоговый кодекс РФ предоставляет налоговым органам широкий спектр мер принудительного воздействия, от предупреждений до пени и штрафов.

²³⁷ Этой классификации придерживаются многие авторы: Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. М., 2000. С. 110-111; Финансовое право / Отв. ред. Химичева Н.И. М., 1999. С. 113-114; Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М., 1999. С. 39; Андреев И.А. Финансовый контроль в СССР. Казань, 1974. С. 36; Финансовое право. М., 1971. С. 65; Советское финансовое право / Под ред. В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкина. М., 1982. С. 91; Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М., 2000. С. 117; Студеникина М.С. Государственный контроль в сфере управления. М., 1974. С. 14; Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть. М., 1999. С. 166; Артемов Н.М. Проблемы и перспективы валютного регулирования в РФ. М., 2002. С. 16 и др.

²³⁸ Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М., 1999. С. 23.

²³⁹ Программа социально-экономического развития Иркутской области до 2005 г. / Под ред. В.И. Самарухи, К.И. Таксира. Иркутск, 2002. С. 130.

²⁴⁰ Маштакова Е.А. Теоретико-правовые вопросы государственного контроля в РФ. Дисс... канд. юрид. наук. Ростов-на-Дону, 2000. С. 19.

²⁴¹ Артемов Н.М. Валютные рынки. М., 2001. С. 89.

Убеждение тоже используется и его сфера постепенно расширяется. На налоговые органы возложены обязанности, являющиеся, по нашему мнению, мощным фактором убеждения:

- проводить разъяснительную работу по применению налогового законодательства,
- бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах,
- представлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов.²⁴²

Но, на наш взгляд убеждение должно стать основным методом налогового контроля. Государство должно, в первую очередь, стимулировать должное поведение, и только затем применять принуждение к нарушителям.²⁴³ Круг мер убеждения необходимо расширить за счет стимулирования образцового поведения (предоставление законопослушным налогоплательщикам льгот по налогам, налоговых каникул) и мер воспитательного характера. Налоговые органы должны «воспитать» налогоплательщика, принять все меры для повышения культуры налогообложения. *Широкое использование мер убеждения позволит, на наш взгляд, снизить число нарушений налогового законодательства, а это в свою очередь повлечет за собой более полное и своевременное поступление налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды.*

Основываясь на вышеизложенном можно дать следующее определение налогового контроля. *Налоговый контроль представляет собой слежение рублем за образованием денежных фондов государства и муниципальных образований и соблюдением налогового законодательства с целью оптимизации налоговой системы РФ на основе информации, полученной по каналам обратной связи.*

Основной формой налогового контроля является налоговая проверка.²⁴⁴ Если по результатам налоговой проверки выясняется, что налогоплательщик не исполняет возложенные на него обязанности либо исполняет их недобро-

²⁴² Статья 31 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

²⁴³ Грачева Е.Ю. считает, что профилактика является наиболее перспективным видом контрольной деятельности. / Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля: Дисс... докт. юрид. наук. М., 2000. С. 228.

²⁴⁴ Здесь необходимо обратить внимание на несовершенство законодательства: налоговый контроль является обязанностью налоговых органов и закреплен в ст. 32 НК РФ, тогда как его основная форма налоговая проверка является правом (ст. 31 НК РФ), также как и отмененный контроль за крупными расходами физических лиц.

совестно или не в полном объеме, налоговые органы обязаны принять адекватные меры – доначислить налоги, пени, взыскать штрафы.²⁴⁵

Налоговые органы вправе проводить проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.²⁴⁶ В связи с этим возникает вопрос о возможности проведения налоговых проверок в отношении банков. Налоговый кодекс РФ не предусматривает такой возможности. *И, по нашему мнению, в новой редакции это необходимо учесть.* Поскольку в настоящее время налоговые органы практически лишены возможности противодействовать неправомерной деятельности банков (нарушения банками законодательства выявляется либо при проведении проверок налогоплательщиков – клиентов банка, либо при истребовании у банков документов). В результате же проведения налоговых проверок налоговые органы могут определить исполнение банками обязанностей в отношении всех клиентов банка, устранить условия их совершения и привлечь к ответственности.

Согласно статье 87 Налогового кодекса РФ²⁴⁷ налоговые проверки подразделяются на камеральные и выездные. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.²⁴⁸ При проведении камеральных проверок используются различные методы документального контроля, производится учет поступивших в бюджет сумм налогов и сборов.²⁴⁹ Также в ходе проверки осуществляется подготовка необходимой информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.²⁵⁰

Камеральная налоговая проверка проводится в течение 3-х месяцев со дня предоставления налогоплательщиком налоговой декларации и документов,

²⁴⁵ Так, за 2000 г. по результатам проверок было дополнительно начислено 5 200 000 тыс. рублей (из них 200 000 тыс. налоговых санкций и 3 650 000 тыс. пеней), за 2001 – 5 000 000 тыс. рублей (250 000 тыс. рублей санкций и 2 800 000 тыс. рублей пени). За первый квартал 2002 года было доначислено 810 000 тыс. рублей (по сравнению за тот же период 2001 г. было доначислено 1 300 000 тыс. рублей).

²⁴⁶ Таким образом, круг лиц, подлежащих проверке, ограничен лишь теми организациями и физическими лицами, на которые законом непосредственно возложены обязанности уплаты, удержания и перечисления в бюджет сумм налогов и сборов. // Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 509.

²⁴⁷ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

²⁴⁸ Статья 88 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

²⁴⁹ Сафонова И.С. Проведение камеральных проверок налоговой отчетности, оформление и реализация их результатов // Налоговый вестник. 1999. № 10. С. 82; Балабин В.И. Проведение налоговых проверок и оформление их результатов // Налоговый вестник. 2000. № 5. С.55.

²⁵⁰ Титова Г. Налоговые проверки как форма налогового контроля // Финансовая газета. 1999. № 14. С. 3; Налоговый контроль / Под ред. проф. Ю.Ф. Кваши. М., 2001. С. 105.

служащих основанием для исчисления и уплаты налогов. Между тем, практика деятельности налоговых органов Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа свидетельствует о том, что ограничение сроков проведения камеральных проверок до трех месяцев не дает возможность качественно и полно проверить достаточно большое количество налоговых расчетов, так как за три месяца необходимо проверить абсолютно все поступившие декларации. В итоге камеральная проверка многих расчетов оказывается формальной, не приносит каких-либо результатов и ограничивается проверкой арифметической грамотности налогоплательщика.²⁵¹

Думается, подобные ограничения должны быть сняты, и камеральные налоговые проверки должны осуществляться как постоянная деятельность налоговых органов. Это позволит налоговым органам приблизиться к осуществлению налогового мониторинга – постоянного наблюдения и слежения за уплатой налогов налогоплательщиками на основе имеющихся у налоговых органов документов.

Как показывает практика, наиболее часто по результатам камеральных проверок начисляются пени, что дает бюджету дополнительный доход. Но, возможно и привлечение налогоплательщиков к ответственности. Так, инспекцией МНС РФ по Правобережному округу г. Братска при осуществлении камеральной налоговой проверки расчетов по налогу на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы за июль – сентябрь 1999 г. обособленных подразделений АО «Иркутскэнерго» было установлено несвоевременное представление данных расчетов в налоговый орган. Постановлением инспекции от 25 ноября 1999 г. Иркутскэнерго было привлечено к ответственности по п. 1 ст. 119 НК.²⁵²

В целях получения более полной информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков налоговый орган вправе принять решение о проведении выездной налоговой проверки. В соответствии со статьей 89 Налогового кодекса РФ выездная налоговая проверка может проводиться как по одному, так и по нескольким налогам. Она не может продолжаться более 2-х месяцев (в исключительных случаях – 6-х). Необходимо отметить, что Налоговый кодекс РФ не ставит срок проведения проверки в зависимость от вида деятельности налогоплательщика, его организационно-правовой формы и т.п. обстоятельств. Практика же работы налоговых органов Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного

²⁵¹ Зацепин Р.В. Основы проведения камеральных проверок // Финансы. 1999. № 12. С. 30.

²⁵² См.: Решение Арбитражного суда Иркутской области от 3 апреля 2000 г. по делу № А19-1763/00-39, Постановление апелляционной инстанции от 13 июня 2000 г., Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 17 августа 2000 г. по делу № А19-1763/00-38-ФО2-1580/00-С1.

округа свидетельствует о том, что если для проверки индивидуального предпринимателя достаточно 1-2 дней, то для проверки крупной организации, занимающейся несколькими видами деятельности недостаточно даже трех месяцев. *Полагаем, что было бы эффективнее разграничивать сроки проведения проверок в зависимости от организационно-правовой формы, вида деятельности и др. обстоятельств.* Более длительные сроки должны быть установлены для проведения комплексных проверок.²⁵³ Это позволит налоговым органам более оптимально рассчитывать план проверочных мероприятий, охватывать больший круг налогоплательщиков, в то же время чрезмерно не вмешиваясь в их деятельность, и как следствие аккумулировать в бюджет больше налогов и сборов.

В отличие от камеральной налоговой проверки при выездной налоговые органы имеют право использовать как методы документального контроля, так и фактического.²⁵⁴ При проведении выездной налоговой проверки анализируются первичные учетные и иные бухгалтерские документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность и налоговые декларации; договоры, внутренние приказы, и другие документы; производится осмотр различных предметов; используются налогоплательщиком для извлечения дохода или связанных с содержанием объектов налогообложения помещений и территорий; а также иные действия, осуществляемые по месту нахождения проверяемого.

При проведении выездной налоговой проверки налоговые органы могут осуществлять инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества.²⁵⁵ Ее причинами могут быть убыточность финансово-хозяйственной деятельности, изменение учетной политики, недостоверность бухгалтерской отчетности, грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета или его запущенность.²⁵⁶ В результате этого происходит недовзнос налогов в бюджет. Основной же целью инвентаризации является выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению, сопоставление их с данными бухгалтерского учета, проверка полноты отраже-

²⁵³ Комплексные проверки охватывают все вопросы интересующей стороны финансовой деятельности субъекта, позволяя повысить результативность налогового контроля за счет обеспечения логической связи между хозяйственными операциями и достоверностью привлекаемых источников информации. // Поролло Е.В. Налоговый контроль: Принципы и методы проведения. М., Ростов-на-Дону. 1996. С. 11, Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелова Н.А. Налоговое право России. Общая часть. М., 2001. С. 264.

²⁵⁴ Балабин В.И. Проведение налоговых проверок и оформление их результатов // Налоговый вестник. 2000. № 5. С. 56.

²⁵⁵ См., Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке: Приказ Минфина РФ и МНС РФ от 10 марта 1999 г. // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. 5 июля.

²⁵⁶ Лубяная В.С. Инвентаризация имущества налогоплательщика // Налоговый вестник. 2000. № 1. С. 145.

ния в учете обязательств налогоплательщика.²⁵⁷ В том случае, если в результате инвентаризации выявляются отклонения от учетных данных, налоговые органы могут принять соответствующие меры – пересчитать налоги и начислить пени. Практика свидетельствует, что часто налогоплательщики не учитывают имущество в бухгалтерском учете, занижают его стоимость. В 2000-2001 году налоговые органы Иркутской области провели инвентаризацию практически во всех организациях – налогоплательщиках и пришли к выводу, что основная масса имущества учитывается по низкой балансовой стоимости, не соответствующей уровню рыночных цен, что естественно влечет за собой занижение суммы налога на имущество. На основе полученной информации администрация Иркутской области в лице Главного финансового управления выступила с инициативой проведения переоценки основных фондов юридических лиц, что и было сделано. Это привело к повышению доходности налога на имущество предприятий.²⁵⁸

Чаще всего нарушения налогового законодательства выявляются при проведении выездных проверок, больше взыскивается дополнительных платежей. Это происходит в связи с тем, что выездным проверкам должны подвергаться только те налогоплательщики, в отношении которых у налоговых органов имеются сомнения в благонадежности. Так, налоговыми органами Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа за 1 квартал 2001 г. дополнительные платежи по результатам выездных проверок составили 63 % от общей суммы взысканных платежей, а за аналогичный период 2002 г. – 70 %. *Мы полагаем, что это свидетельствует о высокой эффективности контрольной деятельности налоговых органов региона, в том числе и по планированию контрольных мероприятий.*

Но, выездные налоговые проверки эффективны в отношении не всех налогоплательщиков. Для некоторых категорий (лиц, занимающихся розничной торговлей, например) такие проверки неэффективны, так как такие налогоплательщики не ведут практически никакого учета, кроме того, их деятельность очень мобильна. В помощь выездным проверкам был введен контроль за применением контрольно-кассовых машин.²⁵⁹

²⁵⁷ Брызгалин А., Попов О, Зарипов В. Комментарий основных положений Налогового кодекса РФ. // Хозяйство и право. 1999. № 2. С. 5; Васькин В.Н. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при выездной налоговой проверке // Налоговый вестник. 2000. № 10. С. 81.

²⁵⁸ В Иркутской области в 2001 г. поступления по налогу на имущество предприятий в областной бюджет составили 112,5 % плана года – 488 579 тыс. рублей.

²⁵⁹ ФАС ВСО указал, что к отношениям, связанным с осуществлением контроля за применением ККМ, не применяются нормы ФЗ от 8 августа 2001 г. «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)» так как данный контроль относится к налоговому. // См.: Постановление ФАС ВСО от 5 марта 2002 г. № А78-5131/01-С2-2/226-Ф02-455/02-С2.

Но, с точки зрения налогообложения он оказался сложен²⁶⁰ и малоэффективен²⁶¹. Кроме того, практика свидетельствует, что чаще всего уклоняются от уплаты налогов лица, реализующие товары населению на ярмарках, выставках, с лотков. Данная же категория законодательством освобождена от применения ККМ.²⁶² О незначительности контроля за применением ККМ в плане налогообложения говорит и статистика. Так если в Иркутской области и Усть-Ордынском Бурятском автономном округе за 1 квартал 2002 года по результатам налоговых проверок дополнительно поступило в бюджет 100 000 тыс. рублей, то по результатам контроля применения ККМ – 3 500 тыс. рублей. В первую очередь это связано с тем, что ответственность за неприменение ККМ не зависит от выполнения лицом налоговых обязательств и налогового ущерба для бюджета.²⁶³

В литературе неоднократно высказывалось мнение о том, что в целях налогообложения и пополнения доходной части бюджетов более эффективным методом налогового контроля, чем контроль за применением ККМ, может стать перевод розничной торговли на уплату единых налогов, патентов, лицензий.²⁶⁴ Думается, что введение единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности с точки зрения повышения собираемости налогов – мера более эффективная, чем контроль за применением ККМ. *На наш взгляд, это позволит государству собрать больший объем налогов с розничной торговли, так как упростится порядок определения налогооблагаемой прибыли (ее рассчитывают исходя из базовой заранее известной доходности), а, кроме того, упрощается налоговый контроль за данной сферой деятельности.* Думается, что необходимо дать возможность налогоплатель-

²⁶⁰ Налоговые органы обязаны регистрировать ККМ, проводить проверки правильности их использования, проверять правильность выдачи чеков, наличие на них всех необходимых реквизитов, проверять кассовые ленты, книги кассира-операциониста и др. // О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением: Федеральный закон РФ от 18 июня 1993 г. // РГ. 1993. 2 июля. Подобные положения содержатся и в новом Федеральном законе. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт: ФЗ РФ от 22 мая 2003 г. // РГ. 2003. 27 мая.

²⁶¹ Предприниматели находят способы обойти закон (в отсутствие налоговых органов не применяют ККМ, используют различные устройства для стирания фискальной памяти и т. п.).

²⁶² Об утверждении положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением и перечня отдельных категорий предприятий (в том числе физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в случае осуществления ими торговых операций или оказания услуг), организаций и учреждений, которые в силу специфики своей деятельности либо особенностей местонахождения могут осуществлять денежные расчеты с населением без применения контрольно-кассовых машин: Постановление Правительства РФ от 30 июля 1993 г. // РГ. 1993. 17 авг.

²⁶³ Административный штраф налагается за сам факт неприменения контрольно-кассовой машины. См.: ст. 14.5 Кодекса об административных правонарушениях РФ от 30 дек. 2001 г. // СЗ РФ. 2002. № 1. (ч. 1). Ст. 1.

²⁶⁴ См., например: Пуртов В.А. Бюджет и налоговая служба // Налоговый вестник. 1997. № 1. С. 3-5.

щику свободно развиваться, не чувствуя постоянного наблюдения за своей деятельностью со стороны государства. Экономически обоснованные ставки и коэффициенты единого налога на вмененный доход, позволят легализовать выручку, так как налог будет взиматься вне зависимости от указанного предпринимателем дохода, и поэтому отпадет необходимость в сокрытии дохода.

1.3. Также налоговые органы обязаны вести в установленном порядке учет налогоплательщиков.²⁶⁵ Учет налогоплательщиков является непременным условием качественного выполнения налогового контроля, начальной стадией налогового мониторинга, так как позволяет собрать налоговым органам всю необходимую информацию о налогоплательщиках.

В настоящее время Налоговый кодекс РФ предусматривает, что постановка налогоплательщиков на учет возможна по ряду оснований.²⁶⁶ Основное значение для налогообложения и наибольшие трудности в правоприменительной практике вызывает постановка организации на учет по месту ее нахождения. В силу пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса РФ местом нахождения российской организации является место ее государственной регистрации. Согласно п. 2 ст. 8 Федерального закона от 8 августа 2001 г. «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»²⁶⁷ государственная регистрация юридического лица осуществляется по месту нахождения указанного учредителями в заявлении о государственной регистрации постоянно действующего исполнительного органа, в случае отсутствия такого исполнительного органа – по месту нахождения иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности.

То есть, организации подлежат постановке на налоговый учет по месту нахождения постоянно действующего исполнительного органа, так как по этому месту произошла государственная регистрация. Однако, для целей налогообложения этот критерий неприменим, так как место осуществления деятельности, нахождения основных производственных фондов и место нахождения постоянно действующего исполнительного органа не всегда совпадают. Получается, что в большинстве случаев налоговые органы не могут просле-

²⁶⁵ Основные правила, касающиеся учета налогоплательщиков, содержатся в статьях 83-86 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824; О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: Постановление Правительства РФ от 26 февраля 2004 г. № 110 // РГ. 2004. 13 март.

²⁶⁶ В соответствии со статьей 83 Налогового кодекса РФ налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

²⁶⁷ РГ. 2001. 10 авг.

дить за правильностью уплаты налогов налогоплательщиком в связи с отсутствием объектов налогообложения по месту нахождения исполнительных органов организации. Так, по данным Управления Министерства РФ по налогам и сборам по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу в регионе за 1-й квартал 2002 г. было проведено 200 проверок организаций, представивших «нулевую» отчетность.²⁶⁸ Причем было взыскано в бюджетную систему 5 000 тыс. рублей доначисленных налогов и 785 000 тыс. рублей пени!

На наш взгляд, эту «лазейку» необходимо закрыть, ввести для целей налогообложения дополнительные критерии определения места нахождения организации. Например, можно в качестве критерия использовать место нахождения основных фондов организации (не менее 70-80 %) или место осуществления финансово-хозяйственной деятельности.²⁶⁹ В этом случае налоговые органы смогут эффективнее осуществлять контроль за поступлением налогов в бюджет, так как будут располагать информацией о месте осуществления финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и смогут осуществлять ее проверки. Однако, в данном случае необходимо изменения гражданского законодательства о регистрации субъектов предпринимательской деятельности.

В настоящее время государственную регистрацию юридических лиц осуществляют налоговые органы.²⁷⁰ В сложившихся условиях уклонения от уплаты налогов при использовании пробелов законодательства о регистрации, возложение таких полномочий на налоговые органы вполне оправданно. В данном случае налоговые органы смогут еще до момента создания наблюдать за деятельностью организаций. Это положение можно было бы только приветствовать, если бы дело не ограничилось простой передачей функций. Однако, сейчас регистрация юридических лиц является формальной процедурой, так как при наличии всех необходимых документов налоговые органы обязаны зарегистрировать юридическое лицо в течение пяти дней. Отказ в регистрации возможен только по двум причинам – непредставление установленных документов или их представление в ненадлежащий регист-

²⁶⁸ По состоянию на 1 июля 2002 года в Иркутской области на учет поставлено 39 460 юридических лиц.

²⁶⁹ Пансков В.Г. Регистрация юридических лиц и собираемость налогов в РФ // Налоговый вестник. 1999. № 11. С. 9.

²⁷⁰ Эта обязанность возложена в соответствии с: О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: Федеральный закон РФ от 8 августа 2001 г. // РГ. 2001. 10 авг., Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц: Постановление Правительства РФ от 17 мая 2002 г. // РГ. 2002. 22 мая.

рирующий орган.²⁷¹ Как справедливо отмечается в литературе – эта норма свидетельствует об отказе от проверки законности создания и соответствия учредительных документов юридического лица закону.²⁷² Налоговые органы контролируют лишь наличие документов, а не соответствие их содержания законодательству! На наш взгляд, ситуация должна быть изменена. *В целях повышения собираемости налогов и облегчения проведения налогового контроля налоговые органы должны иметь возможность проверять законность представленных документов, так как в данном случае возможно предотвращение многих нарушений налогового законодательства и уменьшение налогового ущерба для бюджета. Кроме того, мы полагаем, что целесообразно закрепить в законодательстве норму, позволяющую налоговым органам проверить состояние налоговых обязательств²⁷³ учредителей до создания юридического лица.*

Кроме постановки на учет по месту нахождения организация, в состав которой входят обособленные подразделения, обязана встать на учет по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения. С точки зрения пополнения доходной части бюджета, такая постановка на налоговый учет вполне оправдана, так как организация уплачивает налоги по месту нахождения своих обособленных подразделений. Однако, в данном случае возникают определенные проблемы, в первую очередь связанные с тем, что в действующем же законодательстве о налогах и сборах установлено иное, нежели в гражданском законодательстве, толкование понятия «обособленное подразделение». Так, согласно пункту 2 статьи 11 Налогового кодекса РФ²⁷⁴ обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места, независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение.

Если речь идет о создании или ликвидации филиала или представительства, то они отражаются в учредительных документах организации, поэтому в данном случае день создания или ликвидации филиала и представительства можно определить по регистрации учредительных документов. В остальных

²⁷¹ О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: Федеральный закон РФ от 8 августа 2001 г. // РГ. 2001. 10 авг.

²⁷² См., например, Сарбаш С. Комментарий основных положений Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц» // Хозяйство и право. 2002. № 1. С. 29.

²⁷³ Наличие недоимок по налогам и сборам, факты привлечения к ответственности и др.

²⁷⁴ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

случаях день создания и ликвидации обособленных подразделений может быть вообще документально не зафиксирован. Поэтому налоговые органы практически не имеют информации о данных подразделениях и не могут контролировать своевременность постановки на учет и правильность уплаты налогов через данные обособленные подразделения.

На наш взгляд, для эффективного учета и контроля за уплатой налогов через обособленные подразделения необходимо внести изменения в гражданское и налоговое законодательство. *Мы считаем, что необходимо ввести правило, согласно которому создание любого обособленного подразделения (признаваемого таковым с точки зрения налогового законодательства) должно быть отражено в учредительных документах организации.* Только в таком случае налоговые органы могут проследить за уплатой налогов и пополнением доходной части бюджета, так как с момента создания обособленного подразделения будут обладать информацией о нем.

Также организация должна встать на учет в налоговых органах и по месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению. Достаточно ясная, на первый взгляд, воля законодателя о постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения имущества трактовалась налоговыми органами и арбитражными судами неоднозначно. Возникла проблема: обязан ли налогоплательщик становиться на учет по месту нахождения своего недвижимого имущества и транспортных средств в том случае, если они находятся по месту его нахождения, где он уже состоит на налоговом учете. Некоторые авторы считают, что законодатель обязал каждого налогоплательщика, имеющего недвижимое имущество и транспортные средства, подлежащие налогообложению, подать заявление о постановке на учет по месту их нахождения, независимо от места нахождения самого налогоплательщика.²⁷⁵ На наш взгляд, из смысла статьи 83 Налогового кодекса РФ следует, что постановке на налоговый учет подлежит сам налогоплательщик, а не его имущество. Основанием постановки на учет является обладание недвижимым имуществом и транспортными средствами, подлежащими налогообложению.

Министерство РФ по налогам и сборам разъяснило, что на налогоплательщика, вставшего на налоговый учет по одному из предусмотренных оснований, не может быть возложена налоговая ответственность в соответствии со статьями 116 и 117 Налогового кодекса РФ за неподачу заявления о постановке на учет по иному предусмотренному основанию. В случае отсутствия

²⁷⁵ Яценко В. Место «встречи» изменить нельзя // Эж-Юрист. 2000. № 39. С.5; Кучеров И.И. Налоговое право России. М., 2000. С. 193.

соответствующего заявления налоговые органы должны принять меры по постановке на учет на основании имеющейся информации о налогоплательщике, представляемой различными органами.²⁷⁶

Данный вывод был сделан и арбитражным судом Иркутской области и Федеральным арбитражным судом Восточно-Сибирского округа.²⁷⁷ При рассмотрении спора между ОАО «Целлюлозно-картонный комбинат» и инспекцией МНС РФ по Правобережному округу г. Братска арбитражный суд Иркутской области указал, что в том случае, когда транспортные средства регистрируются в месте регистрации самого налогоплательщика, обязанности по подаче заявления у налогоплательщика не возникает.²⁷⁸ При рассмотрении кассационной жалобы ООО «Базис-строй» к инспекции МНС РФ по Октябрьскому округу г. Иркутска Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа указал, что в случае приобретения недвижимости по месту нахождения организации обязанности вставать на учет не возникает.²⁷⁹ Впоследствии указанная позиция нашла свое отражение в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда России от 28 февраля 2001 г. «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ».²⁸⁰

Конечно, полномасштабный налоговый учет необходим. Однако, законодателю нужно учитывать, что он предназначен прежде всего для более эффективного налогового контроля и пополнения доходной части бюджета. Налоговый учет не должен являться самоцелью, и необходим только там, где он поможет проконтролировать уплату налогов и сборов. Прежде всего необходимо изменить правила налогового учета организаций. Для этого должно быть скорректировано законодательство о налоговом учете и о государственной регистрации юридических лиц. В законодательстве должен быть установлен другой критерий места нахождения организации – место осуществления ею финансово-хозяйственной деятельности и место нахождения ее основных фондов, обособленные подразделения организации должны указываться в учредительных документах.

1.4. Обязаны налоговые органы информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, о законодательстве о налогах и сборах, о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и

²⁷⁶ О порядке применения статей 83, 116 и 117 Налогового кодекса РФ: Письмо МНС РФ от 8 августа 2001 г. // Экономика и жизнь. 2001. № 35.

²⁷⁷ Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 23.03.2000 № А19-10745/99-40-Ф02-424/00-С1.

²⁷⁸ Дела № А19-9682/00-15, № А19-9697/00-36.

²⁷⁹ Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 13 декабря 2001 г. № А19-8675/01-26-Ф02-3063/01-С1.

²⁸⁰ Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

их должностных лиц, представлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения.²⁸¹ «По сути информирование представляет собой воспроизведение налоговым органом той информации, которая содержится в законодательстве и которую налогоплательщик в принципе может получить самостоятельно. Но, учитывая сложность российской налоговой системы, законодательство предусматривает, что информацию, служащую своего рода путеводителем по «налоговому полю», можно получить в налоговом органе».²⁸²

До 1 января 2007 года налоговые органы обязаны были проводить разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов. В настоящее время таким полномочием наделены финансовые органы. Налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов РФ по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.²⁸³

Налоговое законодательство сложно и противоречиво, в него вносится много изменений, и налогоплательщик не всегда может за всем уследить. Поэтому, *на наш взгляд, установление обязанности налоговых органов информировать налогоплательщиков по вопросам налогообложения является одним из важнейших средств увеличения доходной части бюджета.* Налогоплательщик, сомневаясь в правильности своих поступков, может обратиться в налоговые органы (как к профессионалам в области налогообложения) за информацией. Правильное понимание законодательства, своих прав и обязанностей позволит налогоплательщику своевременно и полно рассчитываться с бюджетом по своим налоговым обязательствам. *Думается, что правильное информирование налогоплательщиков является мерой более действенной, чем привлечение их затем к ответственности. Информирование приводит к своевременному поступлению налогов в бюджет, тогда как взыскание пени и штрафов позволит лишь частично компенсировать уже возникшие убытки бюджета. Кроме того, информируя о действующем законодательстве, налоговые органы смогут «воспитать» у налогоплательщиков дух правомерного исполнения налогового законодательства.*

²⁸¹ Порядок предоставления информации урегулирован Регламентом организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами: Приказ ФНС РФ от 9 сентября 2005 г. // Документы и комментарии. 2005. 3 окт.

²⁸² Иванов Д.В., Матюшенкова Ю.Л., Подвизников А.О. Правовые и организационные вопросы налогового консультирования // Налоговый вестник. 1999. № 12. С. 45.

²⁸³ Пп. 5 п. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

1.5. Еще одной обязанностью налоговых органов является обязанность осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов.²⁸⁴ Она проистекает из того обстоятельства, что налогоплательщик самостоятельно или в принудительном порядке внес в бюджет дополнительные суммы налогов, пеней и штрафов.²⁸⁵ В Иркутской области проблема возврата налогов из бюджета стоит очень остро. Чаще всего осуществляется возврат из бюджета НДС по операциям, связанным с экспортом. По данным Управления МНС РФ по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу в 2001 г. возмещаемые суммы НДС по экспорту составили 70 % поступления НДС (или 43 % всех налоговых доходов федерального бюджета).²⁸⁶

Конечно, налоговые органы интересуют пополнение доходной части бюджета. Однако, государство должно соблюдать баланс между интересами бюджета и налогоплательщиков. Поэтому оно имеет право изымать у налогоплательщиков только законно установленные суммы налогов. Все что поступает в бюджет свыше этих сумм безусловно должно быть возвращено налогоплательщикам, так как не становится собственностью государства.

В настоящее время порядок возврата и зачета излишне уплаченных и излишне взысканных сумм налогов, сборов и пени урегулирован Налоговым кодексом РФ (статьями 78 и 79). Однако, при их применении возникает ряд проблем. Так, в том случае, если налоги в бюджет поступили излишне (если у налогоплательщика отсутствует недоимка по налогам (сборам, пеням, штрафам) перед тем же бюджетом), налогоплательщик имеет право выбора между возвратом сумм налогов из бюджета или зачетом в счет предстоящих платежей. Но, данное право серьезно ограничивается на практике. Налоговые органы Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа, прежде чем осуществить возврат, проводят тщательную проверку налогоплательщика на предмет исполнения им налоговых обязательств. Крупные суммы возвращаются налогоплательщику только в том случае, если он не допускает недоплат или просрочек и у него отсутствует недоимка перед другими

²⁸⁴ Пп. 7 п. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

²⁸⁵ Порядок возврата или зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов и пеней установлен статьями 78 и 79 Налогового кодекса РФ. О процедуре возврата излишне уплаченных либо излишне взысканных штрафов Налоговый кодекс РФ ничего не говорит. Думается, что, исходя из идентичности данных правоотношений правоотношениям по возврату налогов, сборов и пеней, излишне уплаченные (взысканные) штрафы должны возвращаться или подлежать зачету по тем же правилам, что налоги, сборы и пени.

²⁸⁶ Так, по решениям арбитражного суда по делам по искам ОАО «Братский алюминиевый завод» подлежат возмещению из бюджета следующие суммы: 114 171 474 руб., 402 958 793 руб., 103 996 132 руб., по иску артели старателей «Лена» - 2 303 687 руб. Решения о возмещении указанных сумм НДС принимались также комиссией МНС РФ.

бюджетами. В большинстве же случаев налогоплательщики могут претендовать только на зачет в счет предстоящих платежей.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату за счет средств бюджета (внебюджетного фонда), в который произошла переплата, в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате. Необходимо отметить, что налоговыми органами данные сроки часто нарушаются, так как они в целях подтверждения указанных в заявлении сведений проводят камеральные и выездные проверки налогоплательщиков. На наш взгляд, Налоговый кодекс РФ не препятствует налоговым органам в данных случаях проводить мероприятия налогового контроля, однако они должны укладываться в месячный срок.

Ярким примером такой ситуации служит следующее дело: Сберегательный банк РФ обратился в арбитражный суд Иркутской области с иском к Инспекции МНС РФ по Октябрьскому округу г. Иркутска о взыскании процентов в размере 154 473 рублей 71 копейки за несвоевременный возврат излишне уплаченного налога на пользователей автомобильных дорог. Судом первой инстанции данный иск был удовлетворен.²⁸⁷ Инспекция, не согласившись с доводами суда, подала кассационную жалобу, в которой указала на то, что она установила факт излишней уплаты налога по результатам выездной налоговой проверки и сумма излишне уплаченного налога была возвращена банку в течение месяца после ее проведения. Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа указал, что Налоговый кодекс РФ не предусматривает обязательного проведения выездной налоговой проверки по фактам излишней уплаты налога. Так как этот факт был выявлен налогоплательщиком самостоятельно, налоговые органы обязаны осуществить возврат в месячный срок с момента подачи заявления.²⁸⁸

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога по общему правилу производится налоговым органом без начисления процентов на эту сумму. Но при нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата.²⁸⁹ Согласно п. 4 ст. 79 Налогового кодекса РФ²⁹⁰ сумма излишне взысканного налога возвращается с начисленными на нее процентами. В литературе справедливо отмечается, что при зачете ука-

²⁸⁷ Решение арбитражного суда Иркутской области от 14 ноября 2001 г. № А19-10963/01-43.

²⁸⁸ Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19 февраля 2002 г. № А19-10963/01-43-Ф02-170/02-С1.

²⁸⁹ П. 7, 9 ст. 78 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

²⁹⁰ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

занных сумм начисление процентов не предусмотрено.²⁹¹ *На наш взгляд, это положение закона несправедливо, поскольку и зачет, и возврат излишне взысканных налогов вызваны одной причиной – некомпетентной деятельностью налоговых органов. Поэтому и результат должен быть одинаковым – проценты должны начисляться в обоих случаях.* В п. 4 ст. 79 Налогового кодекса РФ необходимо внести соответствующие изменения.

Кроме того, необходимо отметить, что для возврата уплаченного (взысканного) налога имеет значение факт поступления денежных средств (налогов, сборов) на счета соответствующего бюджета, поскольку сумма излишне уплаченного налога возвращается из средств того же бюджета (внебюджетного фонда).²⁹² В соответствии со статьей 218 Бюджетного кодекса РФ²⁹³ возврат излишне уплаченных сумм доходов осуществляется при исполнении бюджета по доходам, то есть со счетов по учету доходов бюджета.

В связи с этим правомерно возникает вопрос: обладают ли налоговые органы необходимыми полномочиями для того, чтобы осуществить возврат. Эти отношения возникают на стадии исполнения бюджета по налогам и налоговые органы не в состоянии без участия финансовых органов, ответственных за исполнение бюджетов, осуществить возврат денежных сумм. Решение о возврате либо зачете принимают налоговые органы, но непосредственное исполнение решения налогового органа осуществляется органами Федерального казначейства на основе норм бюджетного законодательства.²⁹⁴ В связи с этим возникает вопрос о необходимости начисления процентов при пропуске срока, установленного для возврата, когда такой пропуск допущен органами, реально осуществляющими возврат (например, в связи с отсутствием необходимой суммы в соответствующем бюджете).²⁹⁵

Судебная практика свидетельствует о том, что проценты начисляются независимо от наличия возможностей налоговых органов осуществить возврат. Так, Байкальский банк обратился в арбитражный суд Иркутской области с иском к инспекции МНС РФ по Октябрьскому округу г. Иркутска о возврате из бюджета 9 021 865 рублей излишне уплаченного налога на пользователей автомобильных дорог и проценты за нарушение срока возврата. Судом

²⁹¹ Короткова Л.А., Ковалевская Д.Е. О применении положений Налогового кодекса РФ, регламентирующих порядок возврата (зачета) из бюджета сумм излишне уплаченных и (или) излишне взысканных налогов, сборов // Налоговый вестник. 2001. № 10. С. 185.

²⁹² Тумаркин В.М. Комментарии к статьям главы 12 «Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм» части первой НК РФ // Ваш налоговый адвокат. 2000. № 2. С. 11.

²⁹³ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

²⁹⁴ Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. М., 2001. С. 140, 250.

²⁹⁵ Титова Г. Возврат и зачет сумм налоговых платежей // Финансовая газета. 1999. № 33. С. 10.

первой инстанции иск был удовлетворен,²⁹⁶ кассационная жалоба оставлена без удовлетворения.²⁹⁷ Хотя, налоговая инспекция настаивала на том, что учет платежей в Территориальный дорожный фонд, в силу распоряжения Губернатора Иркутской области, осуществляется финансовым управлением Иркутской области. В связи с этим они были лишены возможности исполнять обязанности по возврату, так как у них отсутствовала информация о факте реальной переплаты.

При рассмотрении спора между Красноярским алюминиевым заводом и инспекцией МНС РФ по Советскому району г. Красноярска о взыскании процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченного налога на пользователей автомобильных дорог из федерального дорожного фонда в размере 970 416 рублей 86 копеек, несмотря на то, что налоговые органы вынесли заключение о наличии переплаты и предложили Российскому дорожному агентству произвести возврат (т.е. выполнили свои обязанности), правомерность взыскания процентов не подвергалась сомнению.²⁹⁸

Полагаем, что полномочий налоговых органов недостаточно для осуществления возврата. Поэтому законодательство должно предусматривать привлечение к участию в процедуре возврата финансовых и иных органов, которые отвечают за исполнение бюджета.

С 1 января 2007 года новая редакция статей 78 и 79 предусматривает, что обязанности по возврату и зачету излишне уплаченных и излишне взысканных налогов помимо налоговых органов возложены и на органы федерального казначейства (Налоговые органы рассматривают заявление налогоплательщика в течение 10 дней и направляют его для исполнения в органы федерального казначейства. Срок возврата остался неизменным – 1 месяц.).

Необходимо отметить и то, что в настоящее время погашение задолженности по налогам возможно только по бюджету того уровня, по которому произошла переплата.²⁹⁹ Ни Налоговый, ни Бюджетный кодекс РФ не урегулировали схемы зачета налогов и других обязательных платежей между различными бюджетами. Налоговые органы Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа практикуют такую схему: в том случае, когда у налогоплательщика имеется недоимка перед другими бюдже-

²⁹⁶ Решение арбитражного суда Иркутской области от 3 июля 2001 г. по делу № А19-4830/01-32.

²⁹⁷ Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 11 октября 2001 г. № 19-4830/01-32-Ф02-2373/01-С1.

²⁹⁸ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21 февраля 2002 г. № А33-4003/01-С3-Ф02-249/2002-С1.

²⁹⁹ К такому выводу пришел и Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа // Постановление от 21 февраля 2002 г. № А33-4003/01-С3-Ф02-249/2002-С1.

тами, возврат осуществляется только после погашения налогоплательщиком имеющейся недоимки.

На наш взгляд, такие схемы должны существовать и должны регулироваться бюджетным законодательством. Это позволит оставить, фактически, деньги в бюджете и исключить дополнительные пробеги значительных финансовых средств через многочисленные банковские счета. Поэтому и в Налоговом, и в Бюджетном кодексе должны быть прописаны подобные схемы межбюджетных отношений.

Кроме того, в бюджетном праве существует понятие иммунитета бюджетов. *На наш взгляд, законодательство должно давать ответ на вопрос: насколько возврат налогов и других платежей из бюджета соотносится с бюджетным иммунитетом.* Думается, что на возврат излишне взысканных (излишне уплаченных) сумм налогов, сборов, пени и штрафов бюджетный иммунитет не должен распространяться, так как данные суммы не приобретают статус государственных доходов и поступили в бюджет ошибочно, а кроме того возврат осуществляется при исполнении бюджета по доходам, тогда как бюджетный иммунитет распространяется на расходы бюджета.

1.6. Обязаны налоговые органы соблюдать налоговую тайну.³⁰⁰ Чтобы гарантировать налогоплательщику конфиденциальность предоставляемой им в налоговые органы информации Налоговый кодекс РФ предусматривает, что большинство сведений о налогоплательщике квалифицируется как составляющие налоговую тайну и защищаемые налоговыми органами от несанкционированного доступа.³⁰¹ На наш взгляд, сведения закрываются прежде всего для того, чтобы налогоплательщик, выдавая сведения о своей финансово-хозяйственной деятельности налоговым органам, был уверен в нераспространении информации о себе. Это позволит налоговым органам иметь доступ к любой информации о налогоплательщике, в том числе содержащей коммерческую тайну. Обладая необходимой информацией, налоговые органы смогут полнее проверить состояние налоговых обязательств налогоплательщика и повысить собираемость налогов в бюджет.

Утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение таких сведений влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами. Нужно отметить, что на территории Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа не было ни одного случая привлечения должностных лиц налоговых органов к ответственности за разглашение налоговой тайны. *На наш взгляд, это свидетель-*

³⁰⁰ Пп. 8 п. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³⁰¹ Статья 102 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

ствует не о корректном отношении налоговых органов к налогоплательщикам, а о непроработанности института налоговой тайны. Современное законодательство не содержит механизма защиты прав налогоплательщиков в случае разглашения сведений, составляющих налоговую тайну, налоговыми органами.

Думается, что институт налоговой тайны должен существовать, так как закрывает доступ к сведениям о налогоплательщике, находящимся в налоговых органах. Вместе с тем понятие налоговой тайны не должно быть чрезмерным. В него должны включаться только те сведения, распространение которых может повлечь отрицательные последствия для налогоплательщика. Налоговые органы Иркутской области отмечают, что понятие налоговой тайны очень широко, так как в него включаются даже сведения о наименовании налогоплательщика, его учредительных документах и уставном капитале. *На наш взгляд, перечень сведений, составляющих налоговую тайну, должен быть строго определен.* В противном случае само существование института налоговой тайны можно поставить под сомнение.

1.7. При осуществлении своей деятельности и совершения конкретных действий в отношении налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента налоговые органы несут и иные обязанности, установленные законодательством. Например, налоговый орган обязан сообщить о каждом ставшем ему известным факте излишней уплаты налога, обязан принять налоговую декларацию, обязан незамедлительно уведомить физическое лицо о постановке его на учет на основании информации о его деятельности или недвижимом имуществе, полученной от других лиц, обязан доказывать обстоятельства, свидетельствующие о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении и т.д.³⁰² Несмотря на всеобщий принцип самообложения, налоговые органы осуществляют исчисление некоторых налогов (например, налога на имущество физических лиц). Естественно, что в данном случае налоговые органы несут дополнительные обязанности, так как государство должно думать об удобстве уплаты налога для налогоплательщика, а это повысит собираемость налогов в бюджет.

Подводя итог вышеизложенному, необходимо остановиться на следующем. В качестве обязанностей Налоговый кодекс РФ называет наиболее значимые полномочия налоговых органов. В целях повышения эффективности осуществляемой налоговыми органами деятельности некоторые из них нуж-

³⁰² На это обращают внимание: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. М., 2001. С. 140-141; Брызгалов А., Попов О., Зарипов В. Комментарий основных положений Налогового кодекса РФ // Хозяйство и право. 1999. № 2. С. 7.

даются в существенных корректировках, так как их теоретическая непроработанность вызывает множество проблем на практике.

§ 2. Права налоговых органов по непосредственной аккумуляции налогов в бюджетную систему

Для того чтобы аккумулировать налоги в бюджетную систему, налоговые органы должны иметь возможность не только следить за уплатой текущих налогов и принудить налогоплательщиков к их уплате, но и взыскать недоимку прошлых лет (неуплаченные суммы налогов и пени), а также при наличии правонарушений привлечь налогоплательщиков к ответственности (взыскать налоговые штрафы). Поэтому, налоговые органы наделены обширным кругом прав, закрепленным в статье 31 Налогового кодекса РФ.³⁰³

2.1. В первую очередь для аккумуляции налогов в бюджет налоговые органы должны обладать необходимой информацией о состоянии налоговых обязательств налогоплательщика (о совершаемых операциях с объектом налогообложения, о полученных доходах и др.). Первичная информация о налогоплательщике собирается при постановке на налоговый учет. Далее Налоговый кодекс РФ предусматривает обязанности налогоплательщиков информировать в необходимых случаях налоговые органы (об открытии и закрытии счетов в банках, о перемене места нахождения и т.д.), а также подавать налоговые декларации практически по всем подлежащим уплате налогам. Однако этой информации недостаточно. Поэтому статья 31 Налогового кодекса РФ закрепила права налоговых органов получать информацию как от компетентных лиц, так и истребовать необходимые документы.

Во-первых, налоговые органы вправе требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов.³⁰⁴ Налоговый кодекс РФ не раскрывает, что следует понимать под документами, служащими основаниями для исчисления и уплаты налогов, и документами, подтверждающими правильность их исчисления и своевременность уплаты, как и не

³⁰³ Сразу необходимо заметить, что перечень прав, указанных в данной статье несовершенен. С одной стороны – обширен (налоговым органам предоставлено много прав, иногда напрямую не связанных с основной задачей налоговых органов формированием доходной части бюджетов), а с другой стороны – узок, так как в него включены не все права налоговых органов. Например, почему-то не нашло отражения в 31 статье Налогового кодекса РФ такое важное полномочие налоговых органов как привлечение налогоплательщиков и иных обязанных лиц к ответственности.

³⁰⁴ Пп. 1 п. 1 статьи 31 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

устанавливает их точного перечня. Поэтому правомерность требований соответствующего органа о предоставлении того или иного документа должна оцениваться в каждом конкретном случае, а основным критерием оценки будет выступать степень значения юридического факта, который удостоверяет документ, для процесса исчисления и уплаты налогов.

Основываясь на этом, Д.В. Винницкий считает, что необходим исчерпывающий перечень документов, которые могут быть затребованы налоговым органом.³⁰⁵ *На наш взгляд, определение исчерпывающего перечня документов, которые могут быть истребованы налоговыми органами невозможно.* Перечень документов, служащих основаниями для исчисления и уплаты налогов обширен. К ним относятся налоговые декларации, расчеты, расчетные ведомости, справки, регистры бухгалтерского учета, счета-фактуры и множество первичных документов бухгалтерского учета. Документами, подтверждающими правильность исчисления и уплаты налогов, являются договоры, акты, соглашения, таможенные декларации и т.д. В каждом конкретном случае налоговые органы будут решать, какие именно документы позволят получить им информацию о правильности и своевременности уплаты налогоплательщиками налогов и сборов в бюджет.

В том случае, если у должностных лиц есть достаточные основания полагать, что документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, а также если налогоплательщик отказывается в представлении истребуемых документов, то они могут произвести их выемку.³⁰⁶ Однако, статья 31 Налогового кодекса РФ³⁰⁷ ограничивает возможности проведения выемки рамками налоговой проверки. Кроме того, Налоговый кодекс РФ устанавливает, что документы изымаются в копиях. И только если есть основания полагать, что подлинники документов могут быть сокрыты или уничтожены, то тогда изымаются подлинные документы, а налогоплательщику оставляются копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа. *Мы полагаем, что данные ограничения справедливы, поскольку в противном случае налогоплательщик может быть лишен возможности составления бухгалтерского баланса, налоговых деклараций, а это, в свою очередь, может повлечь неуплату налогов.*

³⁰⁵ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 142.

³⁰⁶ Порядок производства выемки установлен ст. 94 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824. Необходимо отметить, что он ничем не отличается от процессуальной выемки документов и предметов.

³⁰⁷ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

Вправе налоговые органы истребовать документы и у банков как своеобразных агентов по перечислению налогов в бюджетную систему.³⁰⁸ Банковские документы могут свидетельствовать о выполнении (невыполнении) своих обязанностей как налогоплательщиками и налоговыми агентами, так и банками. На основе этой информации налоговые органы смогут принять меры по принуждению банка к исполнению обязанностей и привлечению его к ответственности, а также при появлении негативных тенденций вынести предложения по совершенствованию законодательства. Налоговые органы часто запрашивают у банков документы, и не только в рамках проверки налогоплательщиков. Необходимо отметить тот факт, что истребование документов у банков является по существу единственным методом контроля за их деятельностью по перечислению налогов в бюджет, так как налоговые проверки и иные действия налогового контроля в отношении банков невозможны.

Во-вторых, налоговые органы могут получить интересующую информацию и «из первых рук», опросив налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц по вопросам налогообложения. Вправе налоговые органы вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах.³⁰⁹ Также они вправе вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля.³¹⁰

На наш взгляд, и опрос налогоплательщиков (плательщиков сборов и налоговых агентов) и допрос свидетелей являются методами идентичными, так как по сути представляют собой одно и то же – интервьюирование обладающего информацией субъекта. Единственное различие состоит в том, что налогоплательщик опрашивается о себе, свидетель же – о других лицах. В связи с этим необходимо отметить, что при вызове налогоплательщиков для дачи пояснений должны соблюдаться требования статьи 51 Конституции РФ³¹¹, согласно которой никто не обязан свидетельствовать против самого себя, своего супруга и своих близких родственников. Поясняя же интересу-

³⁰⁸ Пп. 10 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ предусматривает, что налоговые органы вправе требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пени. // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³⁰⁹ Пп. 4 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³¹⁰ Пп. 12 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³¹¹ РГ. 1993. 25 дек.

ющие налоговые органы вопросы, налогоплательщики в ряде случаев предоставляют доказательства своей виновности. Поэтому, на наш взгляд, данное полномочие налоговых органов должно быть ограничено определенными рамками. Думается, что налогоплательщики должны вызываться в налоговые органы для дачи пояснений только в рамках налоговой проверки (выездной или камеральной) в связи с уплатой ими налогов (об оформлении документов бухгалтерского учета, о принятой учетной политике, о порядке заполнения граф налоговых деклараций и др.) и только в том случае, если налоговые органы не могут прийти к выводам на основе имеющейся у них информации. В случае отказа от дачи пояснений санкции в отношении налогоплательщиков невозможны.

Провозгласив данные права, Налоговый кодекс РФ не содержит правил и процедур их проведения. В литературе справедливо отмечается, что права налогового органа на вызов налогоплательщиков и свидетелей не обеспечены соответствующей обязанностью налогоплательщика, кроме того, не оговорены порядок вызова, принудительный привод и ответственность за неявку.³¹²

Полагаем, что этот пробел серьезно препятствует деятельности налоговых органов, поскольку они не смогут собрать всю необходимую информацию. Для повышения эффективности деятельности налоговых органов по формированию доходной части бюджета, думается, что процедуры опросов должны быть в Налоговом кодексе РФ установлены. На наш взгляд, статью 90 Налогового кодекса РФ необходимо дополнить пунктом 6 и установить, что свидетели вызываются в налоговые органы также как и налогоплательщики на основании письменного уведомления, в котором оговаривается дата и время явки. Если свидетель не является по вызову без уважительных причин, то он может быть подвергнут принудительному приводу и привлечен к ответственности.

Согласно статье 90 Налогового кодекса РФ³¹³ не могут допрашиваться в качестве свидетеля лишь лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля; а также лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор. В литературе отмечается, что к

³¹² Брызгалин А., Попов О, Зарипов В. Комментарий основных положений Налогового кодекса РФ // Хозяйство и право. 1999. № 2. С. 4; Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. М., 2001. С. 311.

³¹³ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

последним можно отнести руководителей и других работников организации.³¹⁴ Думается, Налоговый кодекс РФ должен предельно четко обозначить возможность привлечения таких лиц в качестве свидетелей. *Полагаем, что налоговые органы должны иметь возможность опрашивать должностных лиц организации в качестве свидетелей, поскольку только они обладают информацией об уплате налогов организацией.* Установление же невозможности опроса руководителей организации в качестве свидетелей может повлечь за собой серьезные потери для бюджета. Налоговые органы не смогут установить применяемые правила учета финансовых операций и обстоятельства совершения правонарушения.

2.2. В случае неуплаты налогов в срок налоговые органы вправе принять ряд мер принудительного характера. Они вправе приостанавливать операции по счетам в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.³¹⁵ Приостановление операций по счетам в банках применяется в отношении индивидуальных предпринимателей и организаций. Решение о приостановлении операций по счетам в банке принимается руководителем налогового органа в случаях неуплаты или неполной уплаты налога, а также непредставления налогоплательщиками налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока или отказа от ее предоставления.³¹⁶

Полагаем, что приостановление операций по счетам в банках в случаях непредставления налоговой декларации или отказа в ее представлении является мерой чрезмерной. Данный вывод был сделан и арбитражными судами. Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа указал на то, что, хотя применение и выбор меры обеспечения являются компетенцией налогового органа, выбранная мера должна быть соразмерной содеянному.³¹⁷ *На наш взгляд, приостановление операций по счетам в банках должно осуществляться только в том случае, если есть потери бюджета – непоступление в установленные сроки налогов и сборов в бюджет.* Все остальное является превышением государственных полномочий и вмешательством в частную жизнь налогоплательщика.

³¹⁴ Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой / Составитель и автор комментариев С.Д. Шаталов. М., 2000. С. 508.

³¹⁵ Пп. 5 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³¹⁶ Ст. 76 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³¹⁷ Налоговая инспекция приостановила операции по счетам в банке при непредставлении декларации по налогу на прибыль филиалом организации. Организация декларацию предоставила, кроме того, сумма налога, приходящаяся на данный филиал, составила 98 рублей. // Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21 февраля 2002 г. № А33-9798/01-СЗв-Ф02-225/02-С2.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету. Указанное ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.³¹⁸ При недостаточности денежных средств на счетах налогоплательщика платежи в бюджет и во внебюджетные фонды осуществляются в третью очередь вместе с платежами по расчетам по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), причем списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очередности, производится в порядке календарной очередности поступления документов.³¹⁹

Решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке на основании того, что последний не исполняет обязанность по уплате налога, может быть принято только одновременно с вынесением решения о взыскании налога.³²⁰ Решение о взыскании налога и пени реализуется путем направления в банк инкассового поручения на списание суммы со счета налогоплательщика.³²¹ В связи с этим некоторые авторы считают, что одновременное направление банку инкассового поручения и решения о приостановлении операций по счетам лишено практического смысла, поскольку при наличии инкассового поручения налогового органа банк и так будет исполнять его прежде, чем требования кредиторов более поздних очередей.³²² *По нашему мнению, данное положение кодекса необходимо, поскольку между вынесением решения о взыскании налога и направлением в банк инкассового поручения может существовать временной разрыв. И в данный период времени налоговые органы должны иметь возможность защитить интересы государства путем направления в банк решения о приостановлении операций по счетам.*

³¹⁸ Очередность установлена статьей 855 Гражданского кодекса РФ // СЗ РФ. 1996. № 5. Ст. 410 (с учетом По делу о проверке конституционности п. 2 ст. 855 ГК РФ и ч. 6 ст. 15 Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ» в связи с запросом Президиума Верховного Суда РФ: Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. // РГ. 1998. 6 янв.), статьей 255 Бюджетного кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

³¹⁹ На это обращалось внимание в литературе. См., например, Бобков С.В. Проблемы применения пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса РФ в связи с признанием отдельных положений этого пункта неконституционными // Налоговый вестник. 1998. № 3. С. 12-17. Данное правило было закреплено в законодательстве статьей 32 Федерального закона РФ от 24 декабря 2002 г. «О федеральном бюджете на 2003 г.» // РГ. 2002. 28 дек.

³²⁰ П. 2 ст. 76 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³²¹ П. 2 ст. 46 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³²² На это обращают внимание Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 144, Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. М., 2001. С. 237.

Согласно п. 5 ст. 76 Налогового кодекса РФ³²³ приостановление операций по счетам налогоплательщика действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до отмены этого решения. С 18 августа 1999 года отменено ограничение, предусматривающее ранее, что приостановление операций не может применяться в течение срока, превосходящего 3 месяца в одном календарном году, но необходимо помнить, что «в некоторых случаях замораживание счетов может быть мерой даже более сильной, чем списание средств со счетов, поскольку может полностью блокировать деятельность налогоплательщика».³²⁴ *На наш взгляд, подобное ограничение должно существовать, поскольку при длительном приостановлении операций по счетам в банках налогоплательщик лишается возможности вести нормальную финансово-хозяйственную деятельность, а это, в свою очередь, отрицательно влияет на уплату ими налогов.* Если в течение длительного периода времени налогоплательщик не исполняет свои обязанности перед бюджетом, налоговые органы должны запустить механизм принудительного взыскания налога.

Практика работы налоговых органов Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа свидетельствует о том, что приостановление операций по счетам в банках широко применяется. Так в 2000 г. было направлено в банк 2 000 решений о приостановлении операций по счетам, в 2001 – уже 3 000. За первый квартал 2002 г. – 500 (для сравнения за первый квартал 2001 г. было принято 300 постановлений о приостановлении операций по счетам в банках). *На наш взгляд, такое возрастание приостановлений операций по счетам не очень-то эффективно и не всегда свидетельствует о пополнении бюджета за счет списания денежных средств со счета.* Кроме того, надо помнить о том, что приостановление операций по счетам в банках парализует работу предприятий, которые дают прибыль и платят налоги. Налоговые органы должны использовать другие методы побуждения налогоплательщиков к исполнению обязанностей. Например, в случае непредставления налоговой декларации в срок сразу привлекать к ответственности и взыскивать штраф, что позволит пополнить доходную часть бюджета.

Налоговые органы имеют право налагать арест на имущество налогоплательщиков – организаций. Арест имущества налагается для того, чтобы налоговые органы имели возможность наблюдать за действиями налогоплатель-

³²³ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³²⁴ Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой / Составитель и автор комментариев С.Д. Шаталов. М., 2000. С. 267.

щика в отношении его имущества³²⁵ и, кроме того, обеспечить возможное взыскание налога за счет имущества организации. *На наш взгляд, действия налоговых органов по аресту также должны быть ограничены, и арест имущества должен применяться только в том случае, когда исчерпаны все остальные средства давления на налогоплательщика.*

Согласно п. 1 ст. 77 Налогового кодекса РФ³²⁶ арестом имущества признается действие налогового органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика – организации в отношении его имущества. Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.³²⁷ Предельный срок, в течение которого действует решение об аресте имущества, также не установлен, что, по нашему мнению, нарушает права налогоплательщиков. *Полагаем, что должен быть установлен разумный срок, в течение которого налоговые органы могут решить вопрос о взыскании налогов за счет имущества налогоплательщиков.*

Необходимо отметить, что в деятельности налоговых органов Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа арест имущества в порядке 77 статьи применяется редко, за первый квартал 2002 г. было вынесено всего 70 постановлений. Мы полагаем, что это свидетельствует о том, что арест имущества применяется только, если взыскать налоги с налогоплательщика иным образом невозможно.

Мы полагаем, что данные меры должны применяться, так как позволяют защитить финансовые интересы государства. Вместе с тем, их применение должно быть ограничено определенными рамками, не допускающими

³²⁵ Механизм ареста, предусмотренный статьей 77 Налогового кодекса РФ, по мнению некоторых авторов, позволяет избежать процедуры взыскания налога за счет имущества, поскольку направлен на установление режима контроля над тем, как владеет, пользуется и распоряжается этим имуществом налогоплательщик, и должен способствовать погашению недоимки должником. // См., например, Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой / Составитель и автор комментариев С.Д. Шаталов. М., 2000. С. 418; Черных Г.В., Пальцев Е.А. О порядке применения статьи 77 «Арест имущества» Налогового кодекса РФ // Налоговый вестник. 2001. № 3. С. 56.

³²⁶ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³²⁷ Налоговый кодекс РФ устанавливает 2 вида ареста - полный и частичный. Полным арестом имущества признается такое ограничение прав налогоплательщика в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляется с разрешения и под контролем налогового органа. Частичным арестом признается такое ограничение прав налогоплательщика в отношении своего имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляется с разрешения и под контролем налогового органа. // П. 2 ст. 77 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

чрезмерного вмешательства в деятельность налогоплательщиков и нарушения прав человека и гражданина.

Могут налоговые органы для принуждения налогоплательщика к исполнению возложенных обязанностей создавать налоговые посты. Пункт 13 статьи 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»³²⁸ предоставляет налоговым органам право создавать на период погашения задолженности по налогам контрольные налоговые посты в организациях, имеющих трехмесячную и более задолженность. В настоящее время на территории Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа такие налоговые посты не созданы, хотя организации – задолженники имеются. *На наш взгляд, постоянный налоговый пост позволит наблюдать за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщика – должника непрерывно, что в свою очередь приведет к немедленному реагированию на различные нарушения законодательства. Кроме того, в том случае, когда у налогоплательщика появляются деньги, налоговые органы сразу их могут направить на погашение долгов перед бюджетом.*

2.3. В том случае, когда налогоплательщик добровольно обязанности по уплате налогов не исполняет, налоговые органы имеют возможности принудительно аккумулировать налоги в бюджетную систему и, поэтому вправе взыскивать недоимки по налогам и сборам и пени.³²⁹ Обязательный характер налога предполагает, что он может быть взыскан в принудительном порядке. По общему правилу, взыскание налогов с организаций и индивидуальных предпринимателей производится в бесспорном порядке, а с физических лиц – в судебном. Пени также могут быть взысканы в бесспорном порядке, так как являются компенсацией потерь государственного бюджета в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога.³³⁰ Обязанность уплачивать пени за несвоевременную уплату налогов может быть возложена на налогоплательщика на том основании, что, не исполнив своевременно свои обязанности по уплате налогов, это лицо фактически оставило у себя на какое-то время бюджетные средства. За несанкционированное использование бюджетных средств, то есть за самовольно взятый у государства кредит следует выплачивать проценты.³³¹ В соответствии со ста-

³²⁸ Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного совета РФ. 1991. № 15. Ст. 492.

³²⁹ Пп. 9 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³³⁰ См.: По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части 1 статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 5.

³³¹ Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой / Составитель и автор комментариев С.Д. Шаталов. М., 2000. С. 403.

твей 75 Налогового кодекса РФ³³² пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты налогов в более поздние по сравнению с установленными законодательством сроки. Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки, начиная со следующего за установленным дня уплаты налога или сбора. Начисление пеней на всю неуплаченную сумму производится автоматически – как только истек срок, установленный для уплаты этой суммы.

Бесспорный порядок взыскания налога не может применяться до надлежащего направления налогоплательщику требования об уплате налога.³³³ Бесспорный порядок взыскания налогов, сборов и пеней с организаций состоит из двух этапов. Сначала взыскание обращается на безналичные денежные средства налогоплательщика, находящиеся на счетах в банке, а затем на иное имущество налогоплательщика.³³⁴ Практика свидетельствует о том, что взыскание налогов со счетов в банке происходит чаще, чем за счет имущества налогоплательщика.³³⁵

Только в том случае, если денежных средств на счетах в банке не окажется или окажется недостаточно, а также при отсутствии информации о счетах налогоплательщика, взыскание может быть обращено на имущество организации.³³⁶ Практика арбитражных судов свидетельствует о том, что налоговые органы должны обязательно соблюсти данный порядок. Так, признавая недействительным решение инспекции МНС РФ по Жигаловскому району о взыскании налога за счет имущества ГУГП «ВостСибнефтегазгеология», арбитражный суд указал на то, что инспекция не доказала факт направления инкассовых поручений.³³⁷ Решение о взыскании налога может быть признано правомерным и без наличия инкассовых поручений в том случае, если нало-

³³² СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³³³ Судебная практика свидетельствует о том, что взыскать налог принудительно налоговые органы могут только в том случае, если они направляли требование налогоплательщику, и он не исполнил его в установленный срок. Так, налоговыми органами Иркутской области в 2000 г. было направлено 30 000 требований об уплате налогов на общую сумму 31 400 000 тыс. рублей, в 2001 – 54 000 требований на сумму 40 000 000 тыс. рублей. За первый квартал 2002 г. было направлено 11 000 требований на сумму 8 000 000 тыс. рублей. То есть добровольно перечисляется налогоплательщиками от 4 до 9 % начисленных налоговыми органами сумм.

³³⁴ Статья 45 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³³⁵ По данным Управления МНС РФ по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу в 2000 г. было выставлено 41550 инкассовых поручений и 1100 постановлений о взыскании налога за счет имущества, в 2001 – 3000 и 1500 соответственно. В бюджетную систему РФ поступило 500 000 тыс. рублей со счетов в бесспорном порядке и 17 000 тыс. рублей погашено за счет реализованного имущества (в 2000 г.) и 300 000 тыс. и 23 000 тыс. рублей в 2001.

³³⁶ П. 7 ст. 46 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³³⁷ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19 июля 2001 г. № А19-63/01-18-Ф02-1619/01-С1.

говые органы заведомо знали об отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика. Так, признавая правомерным решение Инспекции МНС по работе с крупнейшими налогоплательщиками Красноярского края о взыскании недоимки за счет имущества Красноярской железной дороги, арбитражный суд указал, что ей был соблюден установленный порядок, так как на момент принятия решения налоговой инспекции было известно об отсутствии на счетах налогоплательщика денежных средств, поскольку ранее выставленные инкассовые поручения не были исполнены.³³⁸

Бесспорное списание сумм налогов, сборов и пеней со счетов налогоплательщиков является предметом нескончаемых споров. Налогоплательщики считают бесспорный порядок взыскания чрезмерным вмешательством в право частной собственности. Не раз было и предметом судебного разбирательства в Конституционном Суде РФ.³³⁹ *Мы полагаем, что, несмотря на то, что бесспорное списание серьезно нарушает право организации свободно распоряжаться собственными денежными средствами, налоговые органы должны обладать таким правом.* Списание денежных средств со счета налогоплательщика в случае неуплаты налогов в срок позволяет налоговым органам быстро компенсировать потери бюджета. Установление судебного порядка взыскания налогов и пени с организаций отрицательно скажется на бюджете, поскольку судебное разбирательство более длительно, и налогоплательщик будет иметь возможность для сокрытия своего имущества от налогообложения. И не позволит налоговым органам возместить ущерб, причиненный государству.

Для физических лиц применим только судебный порядок взыскания налогов и сборов. Это связано с тем, что у физических лиц нет обособленного имущества. Налоговые органы в суд обращаются часто, особенно о взыскании налогов с индивидуальных предпринимателей.³⁴⁰ Мы полагаем, что на индивидуальных предпринимателей также можно распространить бесспорный порядок списания налогов с расчетных счетов, поскольку на них

³³⁸ Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 24 декабря 2001 г. № А33-8564/01-С3а-Ф02-3189/01-С1.

³³⁹ См., По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части 1 статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 5; По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов РФ «Об основах налоговой системы в РФ» и «О федеральных органах налоговой полиции: Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999 г. № 5.

³⁴⁰ Так, судами Иркутской области за 2001 г. рассмотрены 10 759 исковых заявлений налоговых органов с требованием о взыскании недоимки по налогам с граждан (в 2000 г. было предъявлено 90 230 исковых заявлений).

располагаются средства, используемые для ведения предпринимательской деятельности и обособленные от иного имущества налогоплательщика. Это позволит налоговым органам в более короткие сроки компенсировать потери бюджета от неуплаты налогов. Поэтому, мы полагаем, что введение в отношении индивидуальных предпринимателей бесспорного порядка взыскания налогов и пени является правомерным, так как это существенно облегчит работу налоговых органов.³⁴¹

2.4. Наделены налоговые органы правом по взысканию санкций. В случае наличия в деяниях налогоплательщиков признаков правонарушений налоговые органы могут привлечь их к ответственности. В настоящее время налоговые органы могут привлечь виновных лиц к ответственности по основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом РФ³⁴² и Кодексом об административных правонарушениях РФ³⁴³.

Вопрос о правовой природе ответственности, предусмотренной Налоговым кодексом РФ, является остро дискуссионным. Ряд авторов считает, что налоговая ответственность является разновидностью административной ответственности.³⁴⁴ В.В. Мудрых рассматривает налоговую ответственность как совокупность различных видов ответственности за правонарушения и преступления в области налогообложения.³⁴⁵ Другие ставят вопрос о существовании налоговой ответственности как самостоятельного вида ответственности.³⁴⁶ Кустова М.В. считает, что налоговая ответственность имеет как сходство, так и отличительные черты с административной ответственностью, поэтому необходимо говорить о двойственной природе налоговой ответственности – карательно-компенсационной.³⁴⁷ Мачехин В.А. рассматривает налоговую ответственность как разновидность финансово-правовой и говорит

³⁴¹ См.: О внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов РФ в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров: Федеральный закон от 4 ноября 2005 г. № 137-ФЗ // РГ. 2005. 8 нояб.

³⁴² Главы 15 и 18 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³⁴³ Глава 15 Кодекса об административных правонарушениях РФ // СЗ РФ. 2002. № 1. (ч. 1). Ст. 1.

³⁴⁴ Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 1997. С. 477 – 485; Хаменушко И.В. О правовой природе финансовых санкций // Юридический мир, 1997. № 1. С. 46 – 50; Брызгалин А., Зарипов В. Комментарий основных положений Налогового кодекса РФ (часть первая) // Хозяйство и право. 1999. № 9. С. 7; Налоговое право // Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 404; Панкратов В., Гусева Т. Проблемы административной ответственности в сфере налогообложения и предпринимательства // Законность. 1999. № 11. С. 44.

³⁴⁵ Мудрых В.В. Ответственность за нарушения налогового законодательства. М., 2001. С. 93.

³⁴⁶ Кучеров И.И. Налоговое право России. М., 2000. С. 246 – 247; Ашомко Т.А., Проваленко О.М. Налоговый кодекс: правонарушения и ответственность. М., 2001. С. 22 – 25.

³⁴⁷ Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. М., 2001. С. 358.

о том, что в широком смысле в нее должны включаться не только штрафы, но и способы обеспечения исполнения налоговых обязательств.³⁴⁸

По нашему мнению, в настоящее время имеются основания говорить о том, что налоговая ответственность – самостоятельный вид ответственности, обладающий своими специфическими признаками, обусловленными ее компенсационным характером.

Налоговая ответственность влечет за собой такую налоговую санкцию как штраф. Характер административного и налогового штрафов различен. Административный штраф – мера наказания, зависит от тяжести правонарушения. Его размер ограничен определенными рамками для того, чтобы его бремя не было слишком тяжким для личности. Налоговый же штраф – это прежде всего средство пополнения бюджета. Поэтому размер налогового штрафа в первую очередь зависит от размера налогового ущерба для бюджета, а не от личности виновного.

Налоговая ответственность носит денежный имущественный характер, вытекающий из имущественного характера основных обязанностей в сфере налогообложения.³⁴⁹ Поэтому особое место в системе налоговых правонарушений занимают те, которые непосредственно влекут за собой финансовые потери государства. И налоговые санкции воздействуют на имущественную сферу правонарушителя. Специфика налоговой ответственности будет заключаться еще и в том, что она направлена на компенсацию и предотвращение финансовых потерь государства, поэтому привлечению к ответственности всегда предшествует предъявление нарушителю требований об уплате недоимки и пеней.

Кроме того, компенсационный характер налоговой ответственности предполагает ее тесную связь с другими мерами принуждения.³⁵⁰ В настоящее время же Налоговый кодекс РФ разделяет способы обеспечения исполнения налоговых обязательств и меры ответственности. В.А. Мачехин считает, что такое разделение снижает эффективность превентивной функции налоговых штрафов, поэтому оно должно быть снято.³⁵¹ *Думается, что данные суждения верны, так как прежде всего налоговая ответственность направлена на то, чтобы компенсировать потери государственной казны от налоговых*

³⁴⁸ Мачехин В.А. Налоговая ответственность налогоплательщиков. Автореферат дисс... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 18-22.

³⁴⁹ Мачехин В.А. Налоговая ответственность налогоплательщиков. Автореферат дисс... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 21 – 22.

³⁵⁰ Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 1997. С. 468 - 477.

³⁵¹ Мачехин В.А. Налоговая ответственность налогоплательщиков. Автореферат дисс... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 18

правонарушений, поэтому штрафы и пени необходимо рассматривать в одном ключе.

Налоговые штрафы традиционно рассматриваются как одно из средств пополнения бюджетов.³⁵² Однако, с принятием Налогового кодекса РФ деятельность налоговых органов по их взысканию была несколько ограничена.

Во-первых, основанием налоговой ответственности является налоговое правонарушение³⁵³, которое с субъективной стороны характеризует вина.³⁵⁴ В настоящее время налоговые органы должны не только определить, что налоговое правонарушение было совершено виновно, но и определить форму вины. На наш взгляд, в существующих условиях сделать это затруднительно, поскольку налоговые органы вообще не привыкли к доказыванию виновности налогоплательщика и продолжают работать по старинке, идя по пути наименьшего сопротивления, размер же санкций в ряде случаев зависит от формы вины. Так, например, ответственность по статье 122 Налогового кодекса РФ³⁵⁵ поставлена в зависимость от формы вины налогоплательщика: при неосторожной форме вины штраф составляет 20% от суммы неуплаченных налогов, а при умышленной – 40%. Налоговые органы Иркутской области практически всегда привлекают налогоплательщиков к ответственности по пункту 1 статьи 122, предусматривающему неосторожную форму вины.³⁵⁶ *Это приводит, по нашему мнению к недополучению бюджетом денежных средств.*

³⁵² Первоначально Закон РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы» установил очень высокие штрафы в сумме, кратной размеру сокрытых от налогообложения доходов. // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1992. №11. Ст. 527.

³⁵³ Согласно статье 106 Налогового кодекса РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность. // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³⁵⁴ Вина представляет собой субъективное отношение лица к содеянному и выражается в оценке им характера своих действий с точки зрения соответствия их закону, а также обусловленных ими последствий с точки зрения желательности и вероятности их наступления. Согласно статье 110 Налогового кодекса РФ виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия). Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), хотя должно было и могло осознавать. То есть Налоговый кодекс РФ предусматривает неосторожную вину только в форме небрежности.

³⁵⁵ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³⁵⁶ Арбитражные суды иски отклоняют из-за отсутствия доказательств формы вины. См., например, Постановления ФАС ВСО от 14.02.2002 г. № А19-5000/01-33-32-Ф02-167/02-С1; от 12.09.2001 г. № А33-2971/01-Сза-Ф02-2089/2001-С1; от 28.03.2002 г. № А19-10811/01-5-Ф02-679/2002-С1.

Доказывание вины в налоговом праве очень сложно. Проводя налоговые проверки и закрепляя в акте признаки налоговых правонарушений, налоговые инспектора не имеют достаточных навыков по закреплению признаков виновности. По нашему мнению, Налоговый кодекс РФ должен содержать решение этих проблем. Мы полагаем, что законодательство должно содержать перечень доказательств, свидетельствующих о наличии в действиях правонарушителя вины. Так, например, различные подлоги, подчистки, дописки в документах, отсутствие документов бухгалтерского учета могут свидетельствовать о наличии в действиях лица умысла.³⁵⁷

Определяя вину как субъективное отношение лица к содеянному, нельзя не отметить связь между виной и наличием у лица, совершившего то или иное деяние, сознания и воли. Эти качества, несомненно, присущи физическим лицам. Но субъектами налоговой ответственности выступают и организации, поэтому их также необходимо наделить такими качествами. С этой целью законодатель установил, что вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц, либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.³⁵⁸

При установлении вины организаций у налоговых органов возникают наибольшие трудности. Они связаны с тем, что налоговое правонарушение организации является следствием, как правило, неправомерного поведения нескольких лиц. Кроме того, налоговые органы должны учитывать то, что квалификация должностного лица должна соответствовать занимаемой должности, поэтому их вина может презюмироваться. Мачехин В.А. справедливо отмечает, что практически невозможно определить вину юридического лица на основе психологического элемента. На его взгляд, в налоговом праве возможно применение правила, согласно которому организация будет признаваться виновной в совершении правонарушения, если будет установлено, что у нее имелись возможности для соблюдения правил и норм, за нарушения ко-

³⁵⁷ Вечернин Д.А. полагает, что о наличии в действиях лица умысла свидетельствует отсутствие ключевых документов, изменение в течение года приказа по учетной политике, неверное отражение сути проводимых операций, организация работы предприятия без собственного расчетного счета, завышение затрат путем включения трудно проверяемых расходов и др. / Вечернин Д.А. Административно-правовой статус федеральных органов налоговой полиции. Дисс... канд. юрид. наук: 12.00.12. Екатеринбург. 1999. С. 70.

³⁵⁸ Из этого положения НК РФ вытекает, что состав налогового правонарушения наряду с налогоплательщиком – юридическим лицом предусматривает еще и наличие специального субъекта – должностного лица. Специальным субъектом налогового правонарушения организации будет являться лицо, независимо от наименования занимаемой должности, выполняющее функции руководителя организации, его заместителя, главного бухгалтера и его заместителя. См.: Кривова И.С. Субъективная сторона налогового правонарушения, совершенного налогоплательщиком - юридическим лицом // Юридический мир. 1999. № 5-6. С. 16.

торых установлена ответственность.³⁵⁹ Подобное положение содержится в новом Кодексе об административных правонарушениях РФ.³⁶⁰ *Думается, что в Налоговый кодекс РФ тоже необходимо внести соответствующие изменения, поскольку они позволят повысить доходную часть бюджетов за счет взыскания штрафов с организаций (так как состав правонарушения будет определен более точно).*

Во-вторых, мерой ответственности за совершение налогового правонарушения является налоговая санкция. В отличие от ранее действовавшего законодательства Налоговый кодекс РФ предусматривает штраф в качестве единственного вида санкций за совершение налоговых правонарушений. Хотя в литературе высказывается мнение о том, что целесообразно было бы применять к нарушителям законодательства о налогах и сборах иные административные взыскания.³⁶¹ На наш взгляд, данное суждение не верно, поскольку в таком случае налоговая ответственность потеряет свой компенсационный характер, так как наказание будет налагаться на личность, а не на ее экономическое положение. Установлен принципиально иной, чем прежде, подход к определению размера налоговых санкций.³⁶² Налоговый кодекс РФ почему-то устанавливает штрафы в твердых суммах за совершение значительного числа налоговых правонарушений. Такая фиксация, на наш взгляд, отрицательно сказывается и на бюджете, так как не всегда размер штрафа увязан с размером налогового ущерба для бюджета. *Мы считаем, что для компенсации потерь бюджетов от налоговых правонарушений штраф должен всегда зависеть от размера причиненного бюджету ущерба.* Это в свою очередь позволит не только компенсировать его потери, но и повысить доходную часть бюджета.

Налоговый кодекс РФ закрепил положение о недопустимости поглощения более строгой санкцией менее строгой.³⁶³ Позиция законодателя по данному вопросу вполне объяснима: в отличие от административной и уголовной ответственности, налоговая ответственность преследует цель компенсировать государству ущерб, нанесенный налоговым правонарушением, и поглощение

³⁵⁹ Мачехин В.А. Налоговая ответственность налогоплательщиков. Автореферат дисс... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 13 – 14.

³⁶⁰ См. п. 2 ст. 2.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях // СЗ РФ. 2002. № 1. (ч. 1). Ст. 1.

³⁶¹ Мудрых В.В. Ответственность за нарушения налогового законодательства. М., 2001. С. 133.

³⁶² Так, налоговые законы устанавливали то или иное отношение суммы санкции к сумме объекта налогообложения, неуплаченного или не удержанного налога. Это позволяло в каждом отдельном случае арифметическим путем исчислить размер налоговой санкции, подлежащей взысканию и, таким образом, обусловить его тяжестью последствий налогового правонарушения.

³⁶³ П. 5 ст. 114 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

одной санкции другой снизило бы эффективность налоговых санкций как компенсационных мер.

Кроме того, налоговые санкции взыскиваются в течение ограниченного периода времени. Статья 115 Налогового кодекса РФ³⁶⁴ устанавливает, что налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа.

В-третьих, глава 16 Налогового кодекса РФ³⁶⁵ предусматривает 12 составов налоговых правонарушений, за совершение которых налогоплательщик может быть привлечен к ответственности. Необходимо отметить, что невыполнение основной обязанности налогоплательщика квалифицируется не дифференцированно, без учета степени сложности. Данные правонарушения предусматриваются всего лишь двумя статьями Налогового кодекса РФ – 122 (неуплата или неполная уплата сумм налога) и 123 (Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов). Штрафы за совершение данных правонарушений поставлены в зависимость от суммы недоплаченных (не перечисленных) налогов. На наш взгляд, такая мера эффективна, поскольку позволяет в каждом конкретном случае исчислить сумму штрафа исходя из налоговых потерь бюджета. Данные правонарушения являются самыми распространенными, за их совершение налоговые органы Иркутской области часто привлекают налогоплательщиков и налоговых агентов к ответственности.

Особняком стоит грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения.³⁶⁶ Оно посягает на правильность ведения бухгалтерского учета и способно повлечь за собой неуплату или неполную уплату налогов. Трудности в применении данной статьи возникают в том случае, когда из-за грубого нарушения правил учета доходов и расходов происходило занижение налоговой базы, вызвавшее неуплату или неполную уплату сумм налога. Такое правонарушение можно квалифицировать как по статье 120, так и по 122 Налогового кодекса РФ. Применение данных статей

³⁶⁴ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³⁶⁵ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³⁶⁶ Статья 120 Налогового кодекса РФ устанавливает, что под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

явилось предметом разбирательства в Конституционном Суде РФ,³⁶⁷ который определил, что положения данных статей Налогового кодекса РФ не должны применяться одновременно за совершение действия, повлекшего занижение налогооблагаемой базы, и как следствие неуплату налогов, что не исключает их применения в отдельности на основе оценки судом фактических обстоятельств конкретного дела. На наш взгляд, эти составы необходимо законодательно разграничить. На практике это приводит к тому, что налоговые органы Иркутской области выносят решение о привлечении налогоплательщика к ответственности по двум статьям: п. 3 ст. 120 и п. 1 или 2 ст. 122 Налогового кодекса РФ, для того, чтобы суд окончательно решил квалификацию данного правонарушения.³⁶⁸ *По нашему мнению, в том случае, когда действия налогоплательщика повлекли за собой неуплату налога, они должны квалифицироваться по статье 122 Налогового кодекса РФ независимо от причин неуплаты.*

Развитие же законодательства шло по пути установления ответственности за правонарушения в области налогового контроля. Наказуемым является непостановка на учет в установленные сроки, непредставление необходимой налоговым органам информации и др. Санкции за такие правонарушения установлены в твердых суммах. *Мы полагаем, что это не позволяет налоговым органам в полной мере компенсировать потери бюджета.*

Кроме того, Налоговый кодекс РФ предусматривает пять составов правонарушений, вытекающих из нарушения установленных для банков обязанностей. Таковыми являются нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику, нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора, неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам, неисполнение банком решения о взыскании налога и сбора, а также пени и непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков – клиентов банка. На наш взгляд, подобная ответственность банков должна существовать, поскольку в настоящее время Налоговый кодекс РФ моментом уплаты налога считает момент внесения платежного поручения в банк. Однако, широкому применению норм главы 18 мешает их теоретическая непроработанность и отсутствие механизма налогового контроля за деятельностью банков (в том числе и невозможность проведения налоговых проверок). Вследствие

³⁶⁷ По запросу Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа о проверке конституционности пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса РФ: Определение Конституционного Суда РФ от 18 января 2001 г. // СЗ РФ. 2001. № 10. Ст. 995.

³⁶⁸ См., например, Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 8 января 2002 г. № А19-9958/01-40-Ф02-3255/01-С1.

невозможности документально подтвердить факт правонарушения налоговые органы вынуждены отказывать в привлечении банков к ответственности. В Иркутской области и Усть-Ордынском Бурятском автономном округе случаи привлечения банков к ответственности единичны, хотя попыток предпринимается много – суды отказывают в исках из-за отсутствия доказательств.

Все вышеизложенное привело к снижению компенсационного характера ответственности. В Иркутской области в 2000-2001 г.г. налоговые штрафы составили около 8 % от общей суммы доначислений. Конечно, баланс между интересами налогоплательщика и государства должен соблюдаться. *Однако, штраф должен соответствовать тяжести ущерба для бюджета. В Налоговый кодекс РФ необходимо внести изменения, позволяющие налоговым органам компенсировать потери бюджета.*

Налоговые органы наделены правами и по применению мер административного воздействия.³⁶⁹ С 1 июля 2003 года вступил в действие Кодекс об административных правонарушениях РФ³⁷⁰, глава 15 которого предусматривает административную ответственность за ряд налоговых правонарушений. К административной ответственности налоговые органы привлекают должностных лиц организаций, виновных в совершении правонарушения организацией. Эта ответственность также носит имущественный характер, в качестве меры наказания выступает штраф. *По нашему мнению, установление административной ответственности для должностных лиц оправдано и необходимо, поскольку именно их действиями совершается налоговое правонарушение.* По Налоговому кодексу РФ к ответственности привлекается организация, поскольку она, обладая обособленным имуществом, может возместить государству потери бюджета. Истинный же виновник также не должен оставаться без наказания. В деятельности налоговых органов Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа должностные лица организации привлекаются к административной ответственности автоматически при привлечении организации к налоговой.

Мы полагаем, компенсационный характер налоговой ответственности позволяет формировать доходную часть бюджетов за счет поступления штрафов за налоговые правонарушения. Но, для соблюдения баланса между интересами налогоплательщика и государства, а также соответствия размера штрафа тяжести совершенного правонарушения в Налоговый кодекс РФ необходимо внести некоторые изменения, связанные как с определением до-

³⁶⁹ В 2000 г. налоговые органы Иркутской области привлекли к административной ответственности 7 000 организаций и 10 000 физических лиц, санкции составили 4 000 тыс. рублей, в 2001 – 7 000 организаций и 5 000 физических лиц, санкции составили 3 600 тыс. рублей.

³⁷⁰ СЗ РФ. 2002. № 1. (ч. 1). Ст. 1.

казательств признаков совершенного правонарушения (и прежде всего виновности налогоплательщика), так и уточнением размеров штрафов.

2.5. Статья 31 Налогового кодекса РФ наделяет налоговые органы правом предъявлять иски в суды общей юрисдикции или арбитражные суды.³⁷¹ В судебном порядке осуществляются наиболее «жесткие» полномочия, реализация которых сопряжена со значительным ограничением имущественных прав налогоплательщиков, с юридической квалификацией их действий. В этих случаях налоговые органы лишь собирают необходимые документы и обращаются в суд с иском в публичных интересах. В результате налоговый орган, представляющий государство, и налогоплательщик предстают как равноправные субъекты перед независимым судом, который призван, оценив собранные доказательства, на основании закона разрешить конкретное дело.³⁷²

Самой распространенной группой исков налоговых органов являются иски о взыскании налоговых санкций.³⁷³ Тенденцией последнего времени увеличение количества исков о взыскании налоговых санкций с организаций, поданных налоговыми органами Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа. Так, если в 2000 году число таких исков составило 1802 (из них удовлетворено – 1608), то в 2001 – 2400 (из них удовлетворено – 2099). Непосредственно влияют на повышение доходной части бюджета, поскольку обычно одновременно со штрафами взыскиваются налоги и пени. С 1 января 2007 года число таких исков значительно уменьшится, так как налоговым органам предоставлено право взыскивать штрафы с организаций и индивидуальных предпринимателей в бесспорном порядке.

Налоговым органам необходимо иметь в виду, что до обращения в суд они должны соблюсти досудебный порядок. Так, инспекция МНС РФ по г. Ангарску обратилась в арбитражный суд Иркутской области с иском о взыскании с Иркутскэнерго штрафа в размере 6600 рублей. Решением от 13 ноября 2001 г. по делу № А19-11588/01-44 в иске отказано. Постановлением апелляционной инстанции от 14 января 2002 г. решение было отменено, иск оставлен без рассмотрения в связи с несоблюдением инспекцией досудебного порядка урегулирования спора. Проверяя законность решения по кассационной жалобе налоговой инспекции, Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа указал, что до обращения в суд налоговые органы обязаны

³⁷¹ Пп. 14 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³⁷² Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 145.

³⁷³ Пп. 14 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

предложить налогоплательщику добровольно уплатить сумму налоговой санкции.³⁷⁴

Следующая группа исков – иски о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или индивидуального предпринимателя.³⁷⁵ В литературе справедливо отмечается, что при подаче этих исков налоговым органам необходимо учитывать, что нарушения предшествовали моменту возникновения юридического лица или индивидуального предпринимателя.³⁷⁶ Поэтому до последнего времени эти иски в деятельности налоговых органов встречались редко. Но с 1 июля 2003 г. налоговые органы проводят регистрацию юридических лиц. Мы полагаем, что число таких исков возрастет, так как установлен уведомительный порядок регистрации.

Могут налоговые органы подавать иски о ликвидации организации.³⁷⁷ Налоговые органы вправе предъявлять в суд иски о ликвидации, по основаниям, предусмотренным законодательством. Таковыми являются банкротство (несостоятельность) организации, осуществление деятельности с неоднократным или грубым нарушением законов и иных нормативных правовых актов, осуществление деятельности при несформированном уставном капитале, непредставление налоговой отчетности, осуществление деятельности без лицензии и др.³⁷⁸ А. Морозов отмечает, что предъявление исков о ликвидации стало одной из наиболее действенных мер воздействия на предприятия-недоимщики.³⁷⁹ В первую очередь, на наш взгляд, это связано с тем, что налоговые органы освобождены от уплаты государственной пошлины. Зачастую, как показывает практика деятельности налоговых органов Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа, кредиторы не стремятся «обанкротить» неплательщика, так как принадлежащего ему имущества недостаточно для покрытия долгов. *Мы полагаем, что налоговые органы не должны предъявлять подобные иски, так как работающее предприятие для бюджета выгоднее. Налоговые органы должны принимать все меры к тому, чтобы организации функционировали и уплачивали установленные налоги.* Практика свидетельствует, что чаще всего налоговые органы ликвидируют

³⁷⁴ Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 12 марта 2002 г. № А19-11588/01-44-Ф02-495/2002-С1.

³⁷⁵ Пп. 14 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³⁷⁶ Пепеляев С.Г. Налоговая инспекция предъявила иск. С. 30.

³⁷⁷ Пп. 14 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³⁷⁸ Смирнов А.В., Смирнова О.А. Ликвидация организаций по искам налоговых органов // Налоговый вестник. 1998. № 5. С. 53-58.

³⁷⁹ Морозов А. Вопросы компетенции налоговых органов в области возбуждения дел о ликвидации юридического лица и признания его несостоятельным (банкротом). // Правовая система «Гарант».

уже много лет не работающее предприятие, не имеющее абсолютно никакого имущества.³⁸⁰

В настоящее время данные иски часто предъявляются налоговыми органами, однако, прослеживается тенденция снижения их количества. Так, налоговыми органами Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа в 2000 году было предъявлено 1482 таких иска (что составило 45 % от общего числа исков, предъявляемых к организациям), в 2001 – 873 (27 % от общего числа). Примерно 3 % данных исков являются исками о признании налогоплательщиков несостоятельными (банкротами).

Налоговым органам предоставлено право обращаться в суд с исками о досрочном расторжении договоров налогового кредита и инвестиционного налогового кредита.³⁸¹ В том случае, когда налогоплательщик не выполняет условия налогового кредита и инвестиционного налогового кредита – потери бюджета могут быть компенсированы налоговыми органами при обращении в суд с иском и взыскании с налогоплательщика суммы налогов, пени и штрафов.

Думается, перечень видов исков, которые имеют право подавать в суды налоговые органы, несовершенен. Налоговые органы должны обладать правом обращения в суд с исками, прямо вытекающими из осуществления ими налогового контроля.³⁸² В него не включен ряд исков, которые имеют право подавать налоговые органы. Например, о взыскании сумм налогов и сборов с физического лица³⁸³, налогов и пени с организаций, когда бесспорное взыскание недопустимо.³⁸⁴ Некоторые авторы справедливо относят к таким искам иски об обращении взыскания на имущество; исковые требования, вытекающие из заключенных налоговыми органами договоров залога или поручительства; о признании недействительным выпуска ценных бумаг.³⁸⁵

Полагаем, что налоговые органы должны обладать полномочиями по предъявлению в суд исков, которые позволяют аккумулировать налоги в бюджет и повысить доходную часть бюджета – о взыскании сумм налогов, пени, штрафов, об обращении взыскания на имущество налогоплательщиков, о досрочном прекращении договоров налогового кредита и инвестиционного

³⁸⁰ Так, Молокозавод г. Черемхово Иркутской области прекратил свою деятельность в начале 90-х годов. Долги перед бюджетом и кредиторами погашены не были, имущество разворовано. Ликвидировано было это предприятие по иску налоговой инспекции только в 2000 году.

³⁸¹ Пп. 14 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³⁸² Пепеляев С.Г. Налоговая инспекция предъявила иск. С. 7.

³⁸³ Взыскание недоимки с физических лиц является распространенной причиной обращения в суд. Налоговыми органами Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа в 2000 году предъявлено 4436 исков к физическим лицам (удовлетворены – 4412), в 2001 количество поданных исковых заявлений увеличилось на 30 %, было подано 5749 заявления (удовлетворены 5698).

³⁸⁴ См.: статьи 45, 48 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³⁸⁵ Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. М., 2001. С.131 – 138.

налогового кредита. Также у налоговых органов должна быть возможность предъявлять в суд иски о взыскании задолженности, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися зависимыми (основными) обществами, с соответствующих основных (зависимых) обществ, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары зависимых (основных) обществ.

2.6. Имеют налоговые органы право на применение в определенных случаях и метода аналогии – определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках. Раньше, в соответствии с подпунктом «б» пункта 2 статьи 14 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»³⁸⁶ и пунктом 4 статьи 7 Закона РСФСР «О налоговых органах РФ»³⁸⁷ налоговые органы вправе были определить суммы налогов граждан, исходя из дохода по аналогичным видам предпринимательской деятельности, только в случае отказа граждан допустить налоговые органы к обследованию помещений, используемых для извлечения доходов. В отношении организаций указанное право налоговым органам было предоставлено позже в соответствии с пунктом 6 Указа Президента РФ от 23 мая 1994 г. «Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей».³⁸⁸ Теперь налоговые органы наделены правом определять (у организации или физического лица) суммы налогов расчетным путем также в случаях непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов; отсутствия учета доходов и расходов; учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшим к невозможности исчислить налоги.³⁸⁹

Метод аналогии получил широкое применение, особенно в отношении индивидуальных предпринимателей, поскольку позволяет исчислить налоговым органам налоги в конфликтной ситуации. В Иркутской области и Усть-Ордынском Бурятском автономном округе нередки ситуации, когда предприниматели не ведут учет своих доходов и расходов или заявляют об утере документов, подтверждая это справками из милиции. *На наш взгляд, в подобных ситуациях применение аналогии – чуть ли не единственный способ компенсировать государству потери бюджета.* Проведение бухгалтерской эксперти-

³⁸⁶ РГ. 1992. 10 март.

³⁸⁷ Ведомости Съезда народных депутатов РФ и ВС РФ. 1991. № 15. Ст. 492.

³⁸⁸ СЗ РФ. 1994. № 5. Ст. 396

³⁸⁹ Статья 31 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

зы с целью восстановления бухгалтерского учета длительно, дорогостояще и не всегда приносит эффект.

При этом налоговые органы должны произвести соответствующие расчеты на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных по иным аналогичным налогоплательщикам. Разумеется, привлечение к определению суммы налога данных по иным аналогичным налогоплательщикам неизбежно будет порождать вопросы о том, насколько аналогичны сравниваемые лица и в какой степени эта аналогия может переноситься на подлежащие уплате суммы налогов. Думается, что данный вопрос будет решаться в каждом конкретном случае. При применении метода аналогии налоговые органы принимают во внимание различные факторы. Главное значение среди них имеют вид осуществляемой деятельности, организационно-правовая форма и место осуществления деятельности. Рассчитывая индивидуальным предпринимателям налоги методом аналогии, налоговые органы Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа, обычно поступают следующим образом. За основу расчета берут доходы (за год) не менее чем двух предпринимателей, занимающихся аналогичными видами деятельности (например, торгующими аналогичными товарами в аналогичном месте). *Думается, что метод аналогии должен применяться, поскольку позволяет компенсировать потери бюджета почти своевременно.*

Итак, налоговым органам предоставлены обширные права. Полагаем, что при надлежащих корректировках они смогут позволить налоговым органам полно аккумулировать налоги в бюджетную систему.

Вместе с тем хотелось бы обратить внимание и на несовершенство статей 31 и 32 Налогового кодекса РФ, посвященных полномочиям налоговых органов и некорректное деление полномочий на права и обязанности, что отрицательно сказывается на деятельности налоговых органов. По нашему мнению, для устранения неточностей и пробелов необходимо говорить о полномочиях налоговых органов как совокупности прав и обязанностей, тем более что в законе «О налоговых органах» так и сделано, и более того права налоговых органов также безусловны для исполнения, как и их обязанности.

§ 3. Ответственность налоговых органов и их должностных лиц по законодательству Российской Федерации

Без рассмотрения проблем привлечения налоговых органов и их должностных лиц к ответственности анализ роли налоговых органов в формировании доходной части бюджетов не был бы полным. Любой государственный орган, и налоговые органы в том числе, должны иметь строго очерченный за-

коном круг полномочий. Кроме того, выход за рамки этих полномочий должен караться законом, так как это не только приносит вред гражданам, но и подрывает авторитет государственной власти. Выход налоговых органов за рамки полномочий может повлечь за собой и вред бюджету (недопоступление в бюджет налогов, пени и штрафов). Поэтому вопросам ответственности налоговых органов и их должностных лиц необходимо уделить достаточное внимание. Статья 53 Конституции РФ³⁹⁰ гласит: «Каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц».

Закон РФ от 21 марта 1991 г. «О налоговых органах РФ»³⁹¹ посвящает ответственности налоговых органов целую главу, содержание которой сводится к тому, что налоговые органы несут ответственность за полный и своевременный учет всех налогоплательщиков и проведение документальных проверок. За невыполнение или ненадлежащее выполнение должностными лицами своих обязанностей они привлекаются к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности в соответствии с законодательством. Суммы же налогов и других обязательных платежей, неправильно взысканные налоговыми органами, подлежат возврату, а убытки, причиненные налогоплательщику незаконными действиями налоговых органов и их должностными лицами, возмещаются в порядке, установленном законом.

Налоговый кодекс РФ также содержит нормы об ответственности налоговых органов и их должностных лиц и гласит, что налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ и иными федеральными законами. За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники налоговых органов несут ответственность в соответствии с законодательством РФ.³⁹²

По сути, и нормы Закона РФ «О налоговых органах РФ», и нормы Налогового кодекса РФ являются нормами отсылочными и не содержат конкретных предписаний. Поэтому на основе только этих актов невозможно решить

³⁹⁰ РГ. 1993. 25 дек.

³⁹¹ Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного совета РФ. 1991. № 15. Ст. 492.

³⁹² Статья 35 части 1 Налогового кодекса РФ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

вопрос о том в каком же порядке и кто будет возмещать убытки, а также какую ответственность будут нести должностные лица налоговых органов при совершении ими незаконных действий. Для этого необходим детальный анализ различных нормативно-правовых актов.

Существует порядок взыскания убытков, регулируемый гражданским правом. Но, согласно п. 3 ст. 2 Гражданского кодекса РФ³⁹³ к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное прямо не предусмотрено законодательством. Налоговые правоотношения не могут быть урегулированы гражданским законодательством. Налоговые органы не выступают равными субъектами гражданского оборота и не принимают на себя все риски, связанные с нарушением прав налогоплательщика.

С.Г. Пепеляев считает, что отношения по возмещению налогоплательщику вреда, причиненного незаконными решениями и действиями налоговых органов и их должностных лиц нельзя отнести к налоговым. В данных отношениях государство не проявляет себя как властный субъект, поэтому имущественные последствия неправомерных действий государства по отношению к своим гражданам и организациям должны рассматриваться по правилам гражданского законодательства, за теми изъятиями, которые прямо установлены законом.³⁹⁴

Думается, что с данным мнением нельзя согласиться, поскольку независимо от того действуют ли налоговые органы правомерно или нет, они являются государственными органами. При выходе налоговых органов за рамки предоставленной компетенции сущность их правоотношений с налогоплательщиками не меняется.

Но, отсутствие механизма реализации права еще не основание к неприменению права. Поэтому, практика идет по пути распространения на возмещение убытков налоговыми органами действия норм гражданского права, но с определенными оговорками, поскольку в данном случае возникает ряд проблем, связанных со спецификой налоговых отношений. По делам данной категории недопустимо копирование всех гражданско-правовых норм, обычно используемых в регулировании гражданско-правовых отношений.

Так, поскольку ни гражданским, ни налоговым законодательством не предусмотрено начисление процентов за пользование чужими денежными

³⁹³ РГ. 1994. 8 дек.

³⁹⁴ Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 150 – 151.

средствами на суммы, необоснованно взысканные с юридических и физических лиц в виде экономических санкций налоговыми органами, при удовлетворении требований названных лиц о возврате из соответствующего бюджета этих сумм не подлежит применению статья 395 Гражданского кодекса РФ.³⁹⁵ В настоящее время Налоговый кодекс установил, что излишне взысканные налоги, сборы и пени возвращаются с начислением на их сумму процентов. Однако, данная процедура не относится к процедуре возмещения убытков.

Сложности возникают и при определении убытков, подлежащих возмещению. Согласно статье 15 Гражданского кодекса РФ³⁹⁶ лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере. При этом под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы это право не было нарушено (упущенная выгода).

Поскольку налоговым законодательством не предусмотрено иное, при нарушении прав налогоплательщиков подлежат возмещению как реальный ущерб, так и упущенная выгода. К реальному ущербу относят расходы по оплате штрафных санкций, которые уплачены либо будут выплачены третьим лицам, если такая необходимость была вызвана неправомерными действиями налоговых органов; разницу в цене по сделке, которую налогоплательщик был вынужден заключить на неблагоприятных условиях в результате неправомерных действий налоговых органов. Проценты за пользование кредитом, который был вынужден взять налогоплательщик, также могут быть отнесены к реальному ущербу. Еще одна группа расходов, относящаяся к реальному ущербу, представляет собой стоимость утраты или повреждения имущества.

Однако, чаще всего налогоплательщики пытаются взыскать не реальный ущерб, а неполученные доходы (упущенную выгоду). Практика же в большинстве случаев идет по пути полного отказа в удовлетворении убытков в виде упущенной выгоды, если истцом не доказано совершение им мер и при-

³⁹⁵ См. О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса РФ: Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 июля 1996 г. // Вестник Высшего Арбитражного суда РФ. 1996. № 9.

³⁹⁶ РГ. 1994. 8 дек.

готовлений к извлечению доходов.³⁹⁷

В литературе отмечается, что под наличием реальной возможности получения выгоды необходимо понимать не только саму потенциальную возможность извлечь выгоду, но и фактическое создание налогоплательщиком условий для ее извлечения, проведение определенных приготовлений с целью извлечь выгоду.³⁹⁸ Необходимость расходов, которые это лицо должно было произвести для восстановления нарушенного права, и их размер должны быть подтверждены обоснованным расчетом, и определяться с учетом разумных затрат.³⁹⁹ Получается, что, провозглашая право налогоплательщика требовать возмещения убытков в полном объеме, государство все же ограничивает возмещение упущенной выгоды. А это является прямым нарушением принципов гражданского права.

Если говорить о доказывании размера причиненных убытков, то необходимо остановиться на следующем. Произвольный расчет либо расчет по ставке рефинансирования исключается, так как размер убытков определяется в каждом конкретном случае с учетом характера правонарушения, хозяйственной системы налогоплательщика и т.п. Следует также помнить, что размер неполученных доходов (упущенной выгоды) определяется с учетом разумных затрат, которые налогоплательщик должен был бы понести при извлечении предполагаемых доходов.⁴⁰⁰

При определении размера убытков и возникают сложности, не нашедшие отражения в законодательстве, так как от налогоплательщика требуется доказать то, что он сделал все от него зависящее, чтобы минимизировать убытки. Если убытки вызваны отсутствием средств на счете в результате их списания налоговыми органами, налогоплательщик должен доказать, что предпринимал различные действия по изысканию иных источников. Мерами по предотвращению и снижению убытков могут быть и обжалования незаконных действий налоговых органов в административном и судебном порядке. То есть практика требует от налогоплательщика активных действий по предотвращению и уменьшению размеров убытков, причиненных государством, а не пассивного наблюдения за их увеличением. Каковы бы не были убытки, государ-

³⁹⁷ Постановление Президиума ВАС РФ № 2360/96 от 21 января 1997 г. // Вестник ВАС РФ. 1997. № 4. С. 13-21.

³⁹⁸ Ковалевская Д.Е. Некоторые аспекты возмещения убытков, причиненных налогоплательщикам в результате незаконных действий (бездействия) налоговых органов и органов налоговой полиции // Налоговый вестник. 1999. № 6. С. 165.

³⁹⁹ Короткова Л.А., Ковалевская Д.Е. Судебная практика: некоторые аспекты возмещения убытков, причиненных налогоплательщикам в результате незаконных действий (бездействия) налоговых органов и органов налоговой полиции // Налоговый вестник. 2001. № 8. С. 190.

⁴⁰⁰ Постановление Президиума ВАС РФ № 5234/95 от 21 ноября 1995 г. // Вестник ВАС РФ. 1996. № 3. С. 10-15.

ство оставляет за собой право возмещать налогоплательщику лишь те, которые по его мнению прямо проистекли от неправомерных действий налоговых органов и в строго ограниченных размерах. Гражданское же право ничего не говорит о подобных ограничениях, так как имеет дело с равноправными субъектами.

Субъектом такой имущественной ответственности выступает налоговый орган, а не те должностные лица, незаконными действиями которых эти убытки вызваны, поскольку возмещает вред, причиненный работником при исполнении должностных (служебных) обязанностей, юридическое лицо.⁴⁰¹ То есть, хотя и непосредственным причинителем вреда является должностное лицо налогового органа, налогоплательщику убытки возмещает тот налоговый орган, в котором данное лицо работает. И только возместив вред, причиненный работником при исполнении служебных, должностных или иных трудовых обязанностей, налоговый орган приобретает право обратного требования (регресса) к этому лицу в размере причиненного возмещения.⁴⁰²

Говоря о процедуре возмещения убытков, нужно отметить, что налоговые органы не обладают компетенцией самостоятельно принимать решения о возмещении убытков, поэтому это возможно только в порядке искового производства через суд. Кроме того, налоговые органы не обладают источником возмещения убытков, у них нет денежных средств, за счет которых они могли бы быть возмещены.

Согласно законодательству за деятельность государственных органов отвечает государство. Убытки, причиненные гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления или должностных лиц этих органов, в том числе издания не соответствующего закону или иному правовому акту акта государственного органа или органа местного самоуправления, подлежат возмещению Российской Федерацией, соответствующим субъектом РФ или муниципальным образованием.⁴⁰³ Согласно п. 1 ст. 35 Налогового кодекса РФ убытки, причиненные незаконными действиями налоговых органов и их должностных лиц, возмещаются за счет средств федерального бюджета. В суде от имени казны РФ по искам о возмещении вреда выступает главный распорядитель средств федерального бюджета.⁴⁰⁴

Нашло это отражение и в судебной практике, которая указывает на то, что иск должен быть предъявлен не к конкретному налоговому органу, а к соот-

⁴⁰¹ Статья 1068 Гражданского кодекса РФ // РГ. 1996. 6, 7, 8 февр.

⁴⁰² Статья 1081 Гражданского кодекса РФ // РГ. 1996. 6, 7, 8 февр.

⁴⁰³ Статьи 16, 1069 Гражданского кодекса РФ // РГ. 1994. 8 дек.

⁴⁰⁴ П. 10 ст. 158 Бюджетного кодекса РФ // РГ. 1998. 12 авг.

ветствующему финансовому или иному уполномоченному органу.⁴⁰⁵ Предъявление гражданином или юридическим лицом иска непосредственно к налоговому органу, допустившему соответствующее нарушение, не может служить основанием к отказу в принятии искового заявления либо к его возвращению без рассмотрения. В этом случае суд привлекает в качестве ответчика по делу соответствующий финансовый или иной управомоченный орган.

Предъявление иска о возмещении убытков, причиненных налоговыми органами, требует основательной подготовки, так как те обстоятельства, которыми истец обосновывает свои требования, должны доказываться им самим. Налогоплательщик должен остановиться на доказывании незаконности действия налогового органа, повлекшего убытки налогоплательщика со ссылкой на нормативно-правовые акты, факта возникновения убытков в виде реального ущерба или упущенной выгоды, их размера и то, что налогоплательщик предпринял все от него зависящее, чтобы их минимизировать, а также причинно-следственной связи между незаконными действиями налоговых органов и убытками налогоплательщика.⁴⁰⁶

Необходимо отметить, что подобная неурегулированность отношений привела к тому, что в Иркутской области и Усть-Ордынском Бурятском автономном округе за последние годы не было ни одного случая возмещения убытков налоговыми органами. Причем налогоплательщики не обращаются в суды с исками о возмещении убытков, так как заранее предполагают, что суды признают убытки только в сумме излишне уплаченного налога. Даже если и обращаются, то убытки устанавливают в размере налога.⁴⁰⁷

Думается, что возмещение убытков, причиненных налоговыми органами, не вполне подпадает под гражданско-правовое регулирование. Поэтому, на наш взгляд, в налоговом праве должен существовать свой особый порядок возмещения убытков налоговыми органами. Основные параметры общегражданского порядка возмещения убытков могут быть сохранены. Однако, необ-

⁴⁰⁵ См. О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 июля 1996 г. // Вестник ВАС РФ. 1996. № 9.

⁴⁰⁶ См., Налоговое право // Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. с. 529; Юрьев С. О некоторых аспектах возмещения вреда, причиненного неправомерными действиями налоговых инспекций // Правовая система «Гарант»; О возмещении убытков, причиненных незаконными действиями налоговых органов: Письмо ГНС РФ от 22 февраля 1996 г. // Налоги. 1996. № 12; Постановление Президиума ВАС РФ № 2360/96 от 21 января 1997 г. // Вестник ВАС РФ. 1997. № 4. с. 13-21; Постановление Президиума ВАС РФ № 5234/95 от 21 ноября 1995 г. // Вестник ВАС РФ. 1996. № 3. с. 10-15.

⁴⁰⁷ Так, при предъявлении иска к МНС РФ ОАО «Ксеньевский прииск» в качестве убытков определило НДС, подлежащий возврату, в сумме 392537 рублей, но не возвращенный налоговыми органами. // Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 26 декабря 2002 г. № А78-1530/02-С2-9/52-Ф02-3781/02-С1.

ходимо урегулировать и особенности. Так, Налоговый кодекс РФ должен четко предписывать на возмещение каких убытков может претендовать налогоплательщик. И если речь идет об упущенной выгоде, государство должно решить вопрос о том возмещает ли оно ее в полном объеме, а, если нет, то в каких случаях и в каком размере. *Думается, что это будет больше соответствовать действительности, в большей мере защищать права и законные интересы налогоплательщиков, и, кроме того, заставит работать налоговые органы в строгом соответствии с предписаниями закона, что в свою очередь повысит собираемость налогов в стране.*

Убытки налогоплательщикам причиняются незаконными действиями должностных лиц налоговых органов. Поэтому естественно, что они должны привлекаться к ответственности. В соответствии с действующим законодательством они могут быть привлечены к дисциплинарной, материальной или уголовной ответственности. Основанием дисциплинарной ответственности служит совершение должностным лицом налогового органа дисциплинарного проступка. Общий порядок привлечения к дисциплинарной ответственности установлен Трудовым кодексом РФ.⁴⁰⁸ За неисполнение или ненадлежащее исполнение работником по его вине возложенных на него трудовых обязанностей, работодатель имеет право применить следующие дисциплинарные взыскания – замечание, выговор и увольнение.⁴⁰⁹

Трудовой кодекс РФ – акт общего действия, каких-то особенностей дисциплинарной ответственности должностных лиц налоговых органов не установлено, в связи с чем возникают определенные сложности. Зачастую бывает сложно доказать виновность работника в ненадлежащем выполнении трудовых обязанностей. Практика свидетельствует, что случаи привлечения должностных лиц налоговых органов к дисциплинарной ответственности достаточно редки.

Мы полагаем, что такое положение вещей не должно существовать. Совершение действий вопреки интересам службы и бюджета должно влечь за собой наказание в виде дисциплинарного взыскания. Это поможет и предотвратить более серьезные проступки, и повысить дисциплину в налоговых органах.

Законодательство предусматривает возможность привлечения должностных лиц налоговых органов и к материальной ответственности. Раз должностное лицо налогового органа имеет дело с поступлением налогов в бюджетную систему, то ненадлежащее исполнение им своих должностных обя-

⁴⁰⁸ СЗ РФ. 2002. № 1. Ст. 3.

⁴⁰⁹ Статья 192 Трудового кодекса РФ // СЗ РФ. 2002. № 1. Ст. 3.

занностей может повлечь серьезные потери для бюджета. Вместе с тем, материальная ответственность к ним практически неприменима, так как Трудовой кодекс РФ ограничивает материальную ответственность возмещением работодателю прямого действительного ущерба, под которым понимается реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение его состояния, необходимость произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение или восстановление имущества, и ущерб, возникший у работодателя в результате возмещения им ущерба иным лицам.⁴¹⁰

То есть должностные лица налоговых органов могут нести материальную ответственность при причинении ущерба непосредственно работодателю – тому налоговому органу, с которым они состоят в трудовых отношениях. Убытки же несет бюджет. *Мы полагаем, что исходя из важности роли, которую играют налоговые органы в формировании доходной части бюджета они (и их должностные лица) должны нести перед бюджетом особую ответственность.* Думается, что в том случае, когда должностные лица налоговых органов причинили виновными действиями бюджету ущерб (занизили налоговые обязательства налогоплательщиков, например), законодательство должно предусматривать возможность наложения на них материальной ответственности (ограниченной определенными рамками). Можно было бы в налоговом законодательстве установить штрафные санкции за причинение ущерба бюджету виновными действиями должностных лиц налоговых органов. Это бы в определенной мере компенсировало бы его потери, а, кроме того, дисциплинировало бы работников налоговых органов.

Могут должностные лица налоговых органов быть привлечены и к уголовной ответственности. Наибольшую общественную опасность представляют преступления, связанные с получением взятки. Опасность взяточничества в налоговых органах состоит в том, что такие действия не только подрывают авторитет государственной власти, нарушают принципы деятельности государственного аппарата, но следствием их является уклонение от уплаты налогов, освобождение налогоплательщиков от ответственности, и как результат недополучение доходов бюджетом. Нередко виновные прибегают к таким способам получения взятки, которые создают видимость законности получения материальной выгоды (получение взятки в виде заработной платы, премии или единовременного денежного пособия от какого-либо предприятия, посредством покупки каких-либо материальных ценностей по заниженной стоимости, предоставление услуг под видом оказания безвозмездной помощи

⁴¹⁰ Статья 238 Трудового кодекса РФ // СЗ РФ. 2002. № 1. Ст. 3.

и т.п.).⁴¹¹

Не меньшую общественную опасность могут представлять и другие должностные преступления. Существенный вред государственным интересам может причинить злоупотребление должностными полномочиями сотрудниками налоговых органов (как злоупотребление могут квалифицироваться такие деяния как сокрытие сотрудниками налоговых органов налоговых преступлений и правонарушений), и превышение должностных полномочий, и халатность, и служебный подлог (внесение должностным лицом в официальные документы заведомо ложных сведений, а равно внесение в указанные документы исправлений, искажающих их действительное содержание).

Необходимо отметить, что привлечение должностных лиц налоговых органов к уголовной ответственности сопряжено с трудностями, заключающимися в сложности доказывания преступлений. В настоящее время в Иркутской области и Усть-Ордынском Бурятском автономном округе нет ни одного случая привлечения должностных лиц налоговых органов к ответственности за совершение должностных преступлений.

Говоря о возможности привлечения к ответственности должностных лиц налоговых органов, необходимо отметить, что при существующем законодательстве говорить об ответственности должностных лиц налоговых органов (особенно о дисциплинарной и материальной) весьма проблематично. Это связано с тем, что ответственность данных лиц предусматривается актами общего действия и никаких особенностей, связанных со спецификой работы в налоговых органах не предусмотрено. *На наш взгляд, нормы о дисциплинарной и материальной ответственности должностных лиц налоговых органов должны быть включены в налоговое законодательство. Это позволит более оперативно реагировать на нарушения дисциплины и пресекать на корню факты коррупции в налоговых органах.*

⁴¹¹ Государственная налоговая служба. Н.Новгород, 1995. С. 437.

Заключение

Бюджет является финансовой основой современного государства. Для удовлетворения потребностей государства в финансовых ресурсах необходимо повышенное внимание обращать на укрепление доходной части бюджета, которая, главным образом, формируется за счет налоговых платежей. На налоги возложено выполнение фискальной и регулирующей (стимулирующей) функции, которые позволяют найти оптимальное соотношение между интересами налогоплательщиков и государства. Большое влияние на формирование доходной части бюджета и аккумуляцию налогов оказывают налоговые органы. Проведенное исследование правовой природы налоговых органов, их полномочий в области формирования доходной части бюджетов позволяет прийти к следующим выводам:

1. Система налоговых органов и предоставленные ей полномочия требуют повышенного внимания со стороны государства. Прежде всего, необходимо учитывать, что контролирующие налогообложение органы должны обладать достаточными полномочиями с четко прописанными процедурами их исполнения. В противном случае может возникнуть государственный орган, не обладающий компетенцией в данной сфере, требующий затрат на свое содержание. Это же приведет только к потерям бюджета, а не к его пополнению. Кроме этого, необходимость налоговых органов должна быть экономически обоснована, то есть должны создаваться такие органы, которые в данный исторический период при минимальных затратах государства на их содержание обеспечат выполнение задач и функций государства в сфере налогообложения. Но в то же время необходимо учитывать то, что сбор налогов тогда эффективен, когда он осуществляется лицами, постоянно находящимися на подведомственной территории и знающими ее экономический потенциал.

2. Деятельность налоговых органов в настоящее время достаточно полно урегулирована правом. Вместе с тем существует два закона – Налоговый кодекс РФ и Закон «О налоговых органах», непосредственно посвященные налоговым органам, что приводит к коллизиям и противоречиям. Мы полагаем, что необходим единый акт, регулирующий статус налоговых органов. В регулировании деятельности налоговых органов очень высока роль подзаконных актов, которые должны определять только технические стороны деятельности налоговых органов, не могущие быть урегулированными законодательством. Должны быть закреплены в законодательстве принципы организации деятельности налоговых органов, так как они позволят налоговым орга-

нам эффективно собирать налоги, не нарушая при этом прав налогоплательщиков.

Структурно же налоговые органы представляют собой разветвленную систему инспекционных органов, общее руководство которой осуществляют Федеральная налоговая служба и подчиненные ей Управления Федеральной налоговой службы по субъектам РФ. Думается, что такая организация налоговых органов позволяет непосредственно воздействовать на налогоплательщиков через налоговые инспекции, а затем обобщать и анализировать информацию о налогах в Управлениях Федеральной налоговой службы по субъектам РФ и Федеральной налоговой службе РФ.

3. Пополнить доходную часть бюджета налоговые органы могут только в том случае, если им будут предоставлены достаточные полномочия. Думается, что более правильным будет говорить о полномочиях налоговых органов как совокупности их прав и обязанностей, поскольку, даже оставляя определенную свободу налоговым органам, государство устанавливает императивный режим реализации прав. Установленные статьями 31 и 32 Налогового кодекса РФ полномочия налоговых органов, по нашему мнению, позволяют им выполнять возложенные на них задачи. Однако, в целях повышения эффективности осуществляемой налоговыми органами деятельности некоторые из полномочий нуждаются в существенных корректировках, так как их теоретическая непроработанность вызывает множество проблем на практике.

4. Основное полномочие налоговых органов в области формирования доходной части бюджета – осуществление налогового контроля. Главной целью и основным итогом осуществления налогового контроля налоговыми органами должен стать максимальный сбор налогов и эффективное пополнение бюджета денежными средствами. Налоговый контроль налоговые органы должны осуществлять в целях наиболее полного поступления налогов в бюджет. При помощи обратных связей государство должно получить информацию о выполнении налоговых обязательств налогоплательщиками, о причинах непоступления налогов и на основании этого скорректировать законодательство. Налоговые органы должны стремиться к осуществлению налогового мониторинга – на основе информации, поступающей по каналам обратной связи осуществлять постоянное наблюдение за уплатой налогов налогоплательщиками и немедленно реагировать на выявленные нарушения. Мы полагаем, что налоговый контроль можно определить как слежение рублем за образованием денежных фондов государства и муниципальных образований и соблюдением налогового законодательства с целью оптимизации налоговой системы РФ на основе информации, полученной по каналам обратной связи.

Основной формой налогового контроля является налоговая проверка. Думается, что камеральные налоговые проверки должны осуществляться как постоянная деятельность налоговых органов, а сроки проведения выездных проверок было бы эффективнее разграничивать в зависимости от организационно-правовой формы, вида деятельности и др. обстоятельств хозяйствования налогоплательщиков. Это позволит налоговым органам более оптимально рассчитывать план проверочных мероприятий, охватывать больший круг налогоплательщиков, в то же время, чрезмерно не вмешиваясь в их деятельность, и как следствие аккумулировать в бюджет больше налогов и сборов.

Для некоторых категорий налогоплательщиков налоговые проверки неэффективны. Для них с точки зрения собираемости налогов целесообразно введение единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности. На наш взгляд, это позволит государству собрать больший объем налогов с розничной торговли (и других видов деятельности), так как упростится порядок определения налогооблагаемой прибыли (ее рассчитывают исходя из базовой заранее известной доходности), а, кроме того, упрощается налоговый контроль за данной сферой деятельности. Думается, что необходимо дать возможность налогоплательщику свободно развиваться, не чувствуя постоянного слежения за своей деятельностью со стороны государства.

Должны налоговые органы обладать полномочиями по постановке налогоплательщиков на налоговый учет. Однако, законодателю нужно учитывать, что он предназначен, прежде всего, для более эффективного налогового мониторинга и пополнения доходной части бюджета. Прежде всего, необходимо изменить правила налогового учета организаций. Для этого должно быть скорректировано законодательство о налоговом учете и о государственной регистрации юридических лиц. В законодательстве должен быть установлен другой критерий места нахождения организации – место осуществления ею финансово-хозяйственной деятельности и место нахождения ее основных фондов. Обособленные подразделения организации должны указываться в учредительных документах.

5. Полномочие налоговых органов осуществлять зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов, пени и штрафов позволяет обеспечить баланс между интересами государства и налогоплательщика. Государство имеет право изымать у налогоплательщиков только законно установленные суммы налогов. Все что поступает в бюджет свыше этих сумм безусловно должно быть возвращено налогоплательщикам, так как не становится собственностью государства. Так как эти отношения возникают на стадии исполнения бюджета по налогам, то налоговые органы не в состоянии без

участия финансовых органов, ответственных за исполнение бюджетов, осуществить возврат денежных сумм. Также, на наш взгляд, в законодательстве необходимо предусмотреть схемы передачи сумм излишне поступивших в бюджет налогов между звеньями бюджетной системы (в том случае, когда у налогоплательщика имеется недоимка перед иным бюджетом, чем переплата (излишнее взыскание)), поскольку это позволит оставить средства в бюджетной системе.

6. Должны быть подвергнуты коррективам правила применения мер принуждения. Арест имущества и приостановление операций по счетам в банках должны применяться только при неуплате или неполной уплате налогоплательщиками налогов и сборов. Кроме того, их применение должно быть ограничено сроками, в течение которых налоговые органы должны решить вопрос о взыскании налогов со счетов в банках или за счет арестованного имущества. В том случае, если налог не уплачивается в течение длительного периода времени, на наш взгляд, более эффективным, чем применение мер принуждения будет беспорное списание налогов со счетов налогоплательщиков.

Несмотря на то, что беспорное списание серьезно нарушает право организации свободно распоряжаться собственными денежными средствами, налоговые органы должны обладать таким правом. Списание денежных средств со счета налогоплательщика (налогов и пени) в случае неуплаты налогов в срок позволяет налоговым органам быстро компенсировать потери бюджета. Установление судебного порядка взыскания налогов и пени с организаций отрицательно скажется на бюджете, поскольку судебное разбирательство более длительно, и налогоплательщик будет иметь возможность для сокрытия своего имущества от налогообложения. И не позволит налоговым органам возместить ущерб, причиненный государству. Для физических лиц в настоящее время применим только судебный порядок взыскания налогов и сборов. Мы полагаем, что на индивидуальных предпринимателей также можно распространить беспорный порядок списания налогов с расчетных счетов, поскольку на них располагаются средства, используемые для ведения предпринимательской деятельности и обособленные от иного имущества налогоплательщика. Это позволит налоговым органам в более короткие сроки компенсировать потери бюджета от неуплаты налогов.

7. Компенсационный характер налоговой ответственности позволяет формировать доходную часть бюджетов за счет поступления штрафов за налоговые правонарушения. Но, для соблюдения баланса между интересами налогоплательщика и государства, а также соответствия размера штрафа тяжести совершенного правонарушения в Налоговый кодекс РФ необходимо

внести некоторые изменения, связанные как с определением доказательств признаков совершенного правонарушения (и, прежде всего, виновности налогоплательщика), так и уточнением размеров штрафов. В настоящее время Налоговый кодекс РФ устанавливает штрафы в твердых суммах за совершение значительного числа налоговых правонарушений. Такая фиксация, на наш взгляд, отрицательно сказывается и на бюджете. Мы считаем, что для компенсации потерь бюджетов от налоговых правонарушений штраф должен всегда зависеть от размера причиненного бюджету ущерба.

8. Исковая работа налоговых органов должна ограничиваться исками, которые позволяют аккумулировать налоги в бюджет и повысить доходную часть бюджета – о взыскании сумм налогов, пени, штрафов, об обращении взыскания на имущество налогоплательщиков, о досрочном прекращении договоров налогового кредита и инвестиционного налогового кредита и др. Иски о признании недействительной регистрации или о ликвидации организаций не должны подаваться налоговыми органами, так как противоречат их предназначению. Для государства работающее предприятие выгоднее, чем ликвидированное. Налоговые органы должны принимать все меры к тому, чтобы организации функционировали и уплачивали установленные налоги.

9. Влияет на пополнение доходной части бюджета и установление ответственности налоговых органов за неправомерные действия, так как заставляет работать налоговые органы в строгом соответствии с законодательством. В настоящее время возмещение убытков налоговыми органами основано на применении норм гражданского права, что нарушает основные принципы налогового права. Поэтому, на наш взгляд, в налоговом праве должен существовать свой особый порядок возмещения убытков налоговыми органами. Основные параметры общегражданского порядка возмещения убытков могут быть сохранены. Однако, необходимо урегулировать и особенности. Так, Налоговый кодекс РФ должен четко предписывать на возмещение каких убытков может претендовать налогоплательщик. Думается, что это будет больше соответствовать действительности, в большей мере защищать права и законные интересы налогоплательщиков, и, кроме того, заставит работать налоговые органы в строгом соответствии с предписаниями закона, что в свою очередь повысит собираемость налогов в стране. На наш взгляд, нормы о дисциплинарной и материальной ответственности должностных лиц налоговых органов также должны быть включены в налоговое законодательство. Это позволит более оперативно реагировать на нарушения дисциплины и пресекать на корню факты коррупции в налоговых органах.

Мы считаем, что в Налоговый кодекс РФ необходимо внести следующие изменения:

1. В статью 11 внести следующие изменения

Место нахождения российской организации – место осуществления ею финансово-хозяйственной деятельности и место нахождения ее основных фондов.

2. Статьи 31 и 32 Налогового кодекса РФ изложить следующим образом:

«Главной задачей и предназначением налоговых органов является аккумуляция налогов и сборов в бюджетную систему и формирование доходной части бюджета. При осуществлении деятельности по формированию доходной части бюджетов налоговые органы руководствуются такими принципами как:

1. Законности.

2. Соблюдения налоговой тайны.

3. Независимости налоговых органов и их должностных лиц.

4. Превентивности (предупреждение налоговых правонарушений и преступлений).

5. Компетентности и неподкупности сотрудников налоговых органов.

6. Объективности, гласности, результативности, четкости и логичности требований, предъявляемых к налогоплательщикам.

7. Обоснованности и доказательности информации, приведенной в акте проверки.

8. Презумпции невиновности подозреваемых в налоговых правонарушениях.

9. Согласованности действий налоговых органов с иными государственными органами.

Для выполнения возложенных задач налоговым органам предоставлены следующие полномочия:

1. Осуществлять налоговый контроль.

2. Вести в установленном порядке налоговый учет налогоплательщиков и налоговых агентов и осуществлять государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

3. Бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения, давать письменные разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов, о применении законодательства о налогах и сборах.

4. Осуществлять совместно с финансовыми органами возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов.

5. Требовать от налогоплательщика или налогового агента документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов.

6. Требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пени.

7. Проводить налоговые проверки.

8. Направлять налогоплательщику акт налоговой проверки, копию решения налогового органа, налоговое уведомление и требование об уплате налога.

9. Осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории.

10. Проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества.

11. Производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента.

12. В случае несвоевременной уплаты налога налагать пени на сумму недоимки.

13. Приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках.

14. Налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

15. Вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов, а также свидетелей, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля.

16. Привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков.

17. Определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях:

- отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения,

- непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов,

- отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

18. Требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований.

19. Взыскивать недоимки по налогам, сборам и пени.

20. Создавать налоговые посты.

21. Привлекать к налоговой ответственности по основаниям и в порядке, предусмотренном кодексом.

22. Налagать административные штрафы на должностных лиц по основаниям и в порядке, предусмотренном Кодексом об административных правонарушениях РФ.

23. Предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

- О взыскании задолженности по налогам, сборам и пени.

- О взыскании налоговых санкций.

- О взыскании административных штрафов.

- О возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, задолженности по пеням, штрафам с налогоплательщика.

- О досрочном прекращении договоров инвестиционного налогового кредита.

24. Налоговые органы наделены также иными полномочиями, предусмотренными настоящим кодексом».

3. Статью 76 необходимо дополнить п. 10 следующего содержания:

«Приостановление операций по счетам в банке не может применяться более трех месяцев в календарном году».

4. В статью 79 внести следующие изменения:

П. 4 ст. 79 «Сумма излишне взысканного налога возвращается с начисленными на нее процентами за счет общих поступлений в бюджет (внебюджетный фонд), в который были зачислены суммы излишне взысканного налога.

Проценты на указанную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата.»

изложить следующим образом:

«Сумма излишне взысканного налога возвращается (зачитывается) с начисленными на нее процентами за счет общих поступлений в бюджет (внебюджетный фонд), в который были зачислены суммы излишне взысканного налога.

Проценты на указанную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата (зачета).»

5. Абзац 1 ст. 87 «Налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.» изложить следующим образом: «Налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, а также банков, как агентов по перечислению налогов в бюджетную систему».

6. Статью 90 Налогового кодекса РФ дополнить пунктом 6: «Свидетели вызываются в налоговые органы на основании письменного уведомления, в котором оговаривается дата и время явки. Если свидетель не является по вызову без уважительных причин, то он может быть подвергнут принудительному приводу и привлечен к ответственности.»

7. П. 1 ст. 102 дополнить пп. 5 «относящихся к категории открытой информации (учредительных документов, наименования, места нахождения и др.)»

8. Пункт 4 ст. 110 «Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.» изложить следующим образом:

«Организация признается виновной в совершении налогового правонарушения, если будет установлено, что у нее имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых Налоговым кодексом РФ предусмотрена налоговая ответственность, но ей не были приняты все зависящие от нее меры по их соблюдению».

9. Пункт 3 ст. 120 Налогового кодекса РФ исключить.

Библиография

Нормативные правовые акты

1. Конституция РФ от 12 декабря 1993 г. // РГ 1993. 25 дек.
2. Кодекс РФ об административных правонарушениях: ФЗ от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (в ред. от 13 дек. 2006 г.) // СЗ РФ. 2002. № 1. (ч. 1). Ст. 1.
3. Трудовой кодекс РФ: ФЗ от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ (в ред. от 30 дек. 2006 г.) // СЗ РФ. 2002. № 1. Ст. 3.
4. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая: ФЗ от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 5 дек. 2006 г.) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340, 3341.
5. Бюджетный кодекс РФ: ФЗ от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 19 дек. 2006 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.
6. Налоговый кодекс РФ. Часть первая: ФЗ от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 27 июл. 2006 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
7. Гражданский кодекс РФ. Часть 2: ФЗ от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (в ред. от 30 дек. 2006 г.) // СЗ РФ. 1996. № 34. Ст. 4025.
8. Гражданский кодекс РФ. Часть 1: ФЗ от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 18 дек. 2006 г.) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
9. О федеральном бюджете на 2007 год: ФЗ от 19 декабря 2006 г. № 238-ФЗ // СЗ РФ. 2006. № 52 (ч. 2). Ст. 5504.
10. О федеральном бюджете на 2005 год: ФЗ от 23 декабря 2004 г. № 173-ФЗ (в ред. от 4 нояб. 2005 г.) // СЗ РФ. 2004. № 52 (ч. 1). Ст. 5277.
11. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт: ФЗ РФ от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ // РГ. 2003. 27 мая.
12. О федеральном бюджете на 2003 год: ФЗ от 24 декабря 2002 г. № 176-ФЗ (в ред. от 10 нояб. 2004 г.) // РГ. 2002. 28 дек.
13. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: ФЗ от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ (в ред. от 2 июл. 2005 г.) // РГ. 2001. 10 авг.
14. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора): ФЗ от 8 августа 2001 г. № 134-ФЗ (в ред. от 30 дек. 2006 г.) // РГ. 2001. 11 авг.
15. О федеральном бюджете на 2002 год: ФЗ от 30 декабря 2001 г. № 194-ФЗ (в ред. от 10 нояб. 2004 г.) // СЗ РФ. 2001. № 53 (ч. I). Ст. 5030.

16. О введении в действие части второй Налогового кодекса РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ о налогах: ФЗ от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ (в ред. от 30 дек. 2006 г.) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3341.
17. О введении в действие Бюджетного кодекса РФ: ФЗ от 9 июля 1999 г. № 159-ФЗ (в ред. от 9 июля 2002 г.) // СЗ РФ. 1999. № 28. Ст. 3492.
18. О бюджете развития РФ: ФЗ от 26 ноября 1998 г. № 181-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 48. Ст. 5856.
19. О введении в действие части первой Налогового кодекса РФ: ФЗ от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ (в ред. от 29 июля 2004 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3825.
20. О финансовых основах местного самоуправления в РФ: ФЗ от 25 сентября 1997 г. № 126-ФЗ (в ред. от 28 дек. 2004 г.) // СЗ РФ. 1997. № 39. Ст. 4464.
21. О федеральных органах налоговой полиции: Закон РФ от 24 июля 1993 г. № 5238-1 (в ред. от 31 дек. 2002 г.) // РГ. 1993. 15 июля.
22. О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением: Закон РФ от 18 июня 1993 г. № 5215-1 (в ред. от 31 дек. 2001 г.) // РГ. 1993. 3 июля.
23. О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «Об оперативно-розыскной деятельности в РФ», Закон РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР», Уголовный кодекс РСФСР и Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР: Закон РФ от 2 июля 1992 г. № 3181-1 // РГ. 1992. 14 авг.
24. Об основах налоговой системы в РФ: Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 (в ред. от 11 нояб. 2003 г.) // Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 527.
25. О налоговых органах РФ: Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 (в ред. от 27 июля 2006 г.) // Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1991. № 15. Ст. 492.
26. О Государственной налоговой службе РСФСР: Закон РСФСР от 21 марта 1991 г. № 943-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.
27. О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций: Закон СССР от 21 мая 1990 г. // Ведомости СНД и ВС СССР. 1990. № 22. Ст. 394.
28. Об областном бюджете на 2007 год: Закон Иркутской области от 22 декабря 2006 г. № 100-ОЗ // Областная. 2006. 25 дек.
29. Об областном бюджете на 2005 год: Закон Иркутской области от 22 декабря 2004 г. № 116-ОЗ (в ред. от 28 дек. 2005 г.) // Восточно-Сибирская Правда. 2004. 26 дек.

30. Об областном бюджете на 2003 год: Закон Иркутской области от 28 декабря 2002 г. № 65-ОЗ (в ред. от 23 дек. 2003 г.) // Восточно-Сибирская правда. 2002. 31 дек.
31. Об областном бюджете на 2002 год: Закон Иркутской области от 28 декабря 2001 г. № 26/72-ОЗ (в ред. от 28 дек. 2002 г.) // Ведомости Законодательного собрания Иркутской области. 2001. № 13.
32. О бюджетном процессе Иркутской области: Закон Иркутской области от 14 декабря 2001 г. № 22/68-ОЗ (в ред. от 23 дек. 2006 г.) // Ведомости Законодательного собрания Иркутской области. 2001. № 12.
33. Об областном бюджете на 2001 год: Закон Иркутской области от 24 апреля 2001 г. № 19-ОЗ (в ред. от 28 дек. 2001 г.) // Ведомости Законодательного собрания Иркутской области. 2001. № 7. Т. 1.
34. Об областном бюджете на 2000 год: Закон Иркутской области от 28 января 2000 г. № 7-ОЗ (в ред. от 25 мая 2001 г.) // Ведомости Законодательного собрания Иркутской области. 2000. № 37.
35. О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности: Закон Иркутской области от 29 сентября 1999 г. № 46-ОЗ // Восточно-Сибирская правда. 1999. 19 окт.
36. О налоге на имущество организаций, а также признании утратившими силу некоторых законов Иркутской области: Закон Иркутской области от 26 ноября 2003 г. № 59-ОЗ (в ред. от 25 нояб. 2004 г.) // Восточно-Сибирская Правда. 2003. 28 нояб.
37. О местном бюджете Шелеховского муниципального образования на 2005 год: Решение Шелеховской Думы от 28 декабря 2004 г. № 27 (в ред. от 23 июн. 2005 г.) // Шелеховский вестник. 2005. 7 янв.
38. Вопросы структуры федеральных органов исполнительной власти: Указ Президента РФ от 20 мая 2004 г. № 649 (в ред. от 30 июн. 2006 г.) // РГ. 2004. 22 мая.
39. О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти: Указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 (в ред. от 23 дек. 2005 г.) // СЗ РФ. 2004. № 11. Ст. 945.
40. Вопросы совершенствования государственного управления в РФ: Указ Президента РФ от 11 марта 2003 г. № 306 // РГ. 2003. 25 март.
41. О Министерстве РФ по налогам и сборам: Указ Президента РФ от 23 дек. 1998 г. // РГ. 1998. 25 дек.
42. Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей: Указ Президента

РФ от 23 мая 1994 г. № 1006 (с изм. и доп. от 8 апр. 2003 г.) // СЗ РФ. 1994. № 5. Ст. 396.

43. О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней: Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2270 (с изм. и доп. от 16 мая 1997 г.) // РГ. 1993. 29 дек.

44. О создании Главного управления налоговых расследований при Государственной налоговой службе РФ: Указ Президента РФ от 18 марта 1992 г. № 262 // Официально опубликован не был.

45. Об утверждении положения о Федеральной налоговой службе: Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 (в ред. от 14 дек. 2006 г.) // СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961.

46. О Министерстве финансов РФ: Постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 (в ред. 11 нояб. 2006 г.) // РГ. 2004. 31 июл.

47. Вопросы Министерства финансов РФ: Постановление Правительства РФ от 7 апреля 2004 г. № 185 (в ред. от 30 нояб. 2005 г.) // РГ. 2004. 13 апр.

48. О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: Постановление Правительства РФ от 26 февраля 2004 г. № 110 // РГ. 2004. 13 март.

49. Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей: Постановление Правительства РФ от 17 мая 2002 г. № 319 (в ред. от 26 июл. 2004 г.) // РГ. 2002. 22 мая.

50. О повышении тарифных ставок (окладов) Единой тарифной сетки по оплате труда работников организаций бюджетной сферы: Постановление Правительства РФ от 6 ноября 2001 г. № 775 (в ред. от 2 окт. 2003 г.) // СЗ РФ. 2001. № 46. Ст. 4365.

51. Об утверждении положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением и перечня отдельных категорий предприятий (в том числе физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в случае осуществления ими торговых операций или оказания услуг), организаций и учреждений, которые в силу специфики своей деятельности или особенностей местонахождения могут осуществлять денежные расчеты с населением без применения контрольно-кассовых машин: Постановление Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745 (в ред. от 8 авг. 2003 г.) // РГ. 1993. 17 авг.

52. Об утверждении Положения о Государственной налоговой службе: Постановление Совета Министров СССР от 26 июля 1990 г. // Собрание Постановлений Правительства СССР. 1990. № 18.
53. О Государственной налоговой службе: Постановление Совета Министров СССР от 24 января 1990 г. // Собрание Постановлений Правительства СССР. 1990. № 7. ст. 28.
54. Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами: Приказ ФНС РФ от 9 сентября 2005 г. // Документы и комментарии. 2005. 3 окт.
55. Об утверждении положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы: Приказ Министерства финансов РФ от 9 августа 2005 г. № 101н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2005. 19 сент.
56. Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке: Приказ Минфина РФ и МНС РФ от 10 марта 1999 г. № 20н, ГБ-3-04/39 // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. 5 июл.
57. Об утверждении порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц: Приказ МНС РФ от 27 ноября 1998 г. № ГБ-3-12/309 (в ред. от 3 мар. 2004 г.) // РГ. 1999. 14, 21 янв.
58. О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость: Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 9 декабря 1991 г. // Бюллетень нормативных актов РФ. 1992. № 4-5;
59. О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций: Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 6 марта 1992 г. // Финансовая газета. 1992. № 12.
60. О порядке применения статей 83, 116 и 117 Налогового кодекса РФ: Письмо Министерства РФ по налогам и сборам от 8 августа 2001 г. № ШС-6-14/613@ // Экономика и жизнь. 2001. № 35.
61. О разграничении полномочий налоговых органов и федеральных органов налоговой полиции в связи с принятием Федерального закона от 2 января 2000 г. «О внесении изменений и дополнений в часть 1 Налогового кодекса РФ»: Письмо Министерства РФ по налогам и сборам от 8 февраля 2000 г. № АС-6-16/113@ // Экономика и жизнь. 2000. № 7.

62. О порядке представления управлениями МНС России по субъектам Российской Федерации запросов на продление сроков проведения выездных налоговых проверок: Письмо Министерства России по налогам и сборам от 7 сентября 1999 г. № АС-6-16-705@ // Финансовая газета. 1999. № 41.
63. О возмещении убытков, причиненных незаконными действиями налоговых органов: Письмо Госналогслужбы РФ от 22 февраля 1996 г. № НП-3-11/128 // Налоги. 1996. № 12.
64. Порядок бесспорного взыскания недоимки по платежам в бюджеты в виде обращения взыскания на суммы, причитающиеся недоимщику от его дебиторов: Письмо ГНС РФ от 28 февраля 1994 г., Министерства финансов РФ от 1 марта 1994 г., ЦБ РФ от 1 марта 1994 г. // Российские вести. 1994. 22 март.
65. По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции»: Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П // Вестник КС РФ. 1999. № 5.
66. По делу о проверке конституционности п. 2 ст. 855 ГК РФ и ч. 6 ст. 15 Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ» в связи с запросом Президента Верховного Суда РФ: Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П // РГ. 1998. 6 янв.
67. По делу о проверке конституционности статьи 11¹ Закона РФ от 1 апреля 1993 г. «О государственной границе РФ» (в ред. от 19.07.1997): Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.
68. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции»: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П // Вестник КС РФ. 1996. № 5.
69. По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона РФ «О налоговых органах РФ»: Определение Конституционного Суда РФ от 5 июля 2001 г. № 130-О // Вестник КС РФ. 2001. № 1.
70. По запросу Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа о проверке конституционности пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса РФ: Определение Конституционного Суда РФ от 18 января 2001 г. № 6-О // СЗ РФ. 2001. № 10. ст. 995.

71. О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ: Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда России от 28 февраля 2001 г. № 5 // Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

72. О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса РФ: Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 «» // Вестник ВАС РФ. 1996. № 9.

73. Лимская декларация руководящих принципов контроля. Принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов в 1977 г. // http://www.arh.gov.ru/agencies/priloj/010704_1.shtml

Специальная литература

1. Акцент на крупнейших // Экономика. Право. Менеджмент. 2002. № 37. С. 5.
2. Андреев И.А. Финансовый контроль в СССР. Казань: Издательство Казанского университета, 1974. 197 с.
3. Арбатская Ю.В. Бюджет как основа финансовой системы субъекта РФ: правовые аспекты. Дисс... канд. юрид. наук. Иркутск, 2003. 210 с.
4. Артемов Н.М. Валютные рынки. М.: Профобразование, 2001. 95 с.
5. Артемов Н.М. Проблемы и перспективы валютного регулирования в РФ (финансово-правовой аспект). Монография. М.: Профобразование, 2002. 168 с.
6. Афанасьев В.Г. Системность и общество. М.: Политиздат, 1980. 368 с.
7. Ашмарина Е.М. Некоторые вопросы разграничения налоговой компетенции // Государство и право. 2002. № 12. С. 48-54.
8. Ашомко Т.А., Проваленко О.М. Налоговый кодекс: правонарушения и ответственность. М.: ООО НПО «Вычислительная математика и информатика», 2001. 80 с.
9. Балабин В.И. Проведение налоговых проверок и оформление их результатов // Налоговый вестник. 2000. № 5. С. 53-58.
10. Банхаева Ф.Х. Концептуальные положения налогового процесса // Налоговый вестник. 1999. № 12. С. 36-39.
11. Бахрах Д.Н. Административное право. Учебник для вузов. М.: Издательство БЕК, 1996. 368 с.
12. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. 256 с.
13. Берендтс Э.Н. Русское финансовое право. СПб: Типо-Литография Санкт-Петербургской одиночной тюрьмы, 1914. 453 с.

- 14.Бесчеревных В.В. Управление в области финансов и кредита. М.: Государственное издательство юридической литературы, 1958. 72 с.
- 15.Бирман А.М. Очерки теории советских финансов. М.: «Финансы», 1975. 253 с.
- 16.Бобков С.В. Проблемы применения пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса РФ в связи с признанием отдельных положений этого пункта неконституционными // Налоговый вестник. 1998. № 3. С. 12-17.
- 17.Большая советская энциклопедия (в 30 томах). Т. 18 / Гл. ред. Прохоров А.М. М.: Советская энциклопедия, 1974. 632 с.
- 18.Брызгалин А.В. Понятие налога и нормативное разграничение налоговых и неналоговых платежей по законодательству РФ // Налоговый вестник. 1997. № 10. С. 3-7.
- 19.Брызгалин А., Зарипов В. Комментарий основных положений Налогового кодекса (часть первая) // Хозяйство и право. 1999. № 9. С. 3-22.
- 20.Брызгалин А., Попов О, Зарипов В. Комментарий основных положений Налогового кодекса РФ. // Хозяйство и право. 1999. № 2. С. 3-10.
- 21.Буланже М. На задворках великой империи // Налоговый вестник. 1995. № 10. С.3-11.
- 22.Буланже М. При всяких сборах благо рассуждать // Налоговый вестник. 1998. № 2. С. 105-109.
- 23.Буланже М. Развитие налоговой системы России в цифрах и фактах // Налоговый вестник. 1999. № 4. С. 117–118; № 5. С. 110–111.
- 24.Буланже М. Служба государственной важности // Налоговый вестник. 1995. № 1. С. 25-27.
- 25.Бюджетная система РФ. Учебник / М.В. Романовский и др.; Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. 2-е изд., испр. и перераб. М.: Юрайт, 2000. 615 с.
- 26.Васькин В.Н. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при выездной налоговой проверке // Налоговый вестник. 2000. № 10. С. 81-82.
- 27.Вечернин Д. Налоговый контроль // Законность. 1999. № 8. С. 7-11.
- 28.Вечернин Д.А. Административно-правовой статус федеральных органов налоговой полиции. Дисс... канд. юрид. наук. Екатеринбург. 1999. 174 с.
- 29.Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М: Издательство НОРМА, 2000. 192 с.
- 30.Вознесенский Э.А. Методологические аспекты анализа сущности финансов. М.: Изд-во «Финансы», 1974. 126 с.

31. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль за деятельностью промышленных предприятий. Л.: Изд-во ЛГУ, 1965. 155 с.
32. Воронова Л.К. Правовые основы расходов государственного бюджета в СССР. Киев: Вища школа, 1981. 117 с.
33. Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир: перевод с немецкого / Общ. ред. и вступ. статья Б.Е. Ланина. М.: Прогресс, 1992. 408 с.
34. Горбунова О.Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку. Дисс... докт. юрид. наук в виде научного доклада, выполняющего также функции автореферата. М., 1996. 36 с.
35. Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М.: Профобразование, 2003. 158 с.
36. Горбунова О.Н., Селюков А.Д., Другова Ю.В. Бюджетное право России. Учебное пособие. М.: ООО «ТК Велби», 2002. 192 с.
37. Государственная налоговая служба. Н.Новгород, 1995. 448 с.
38. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. 192 с.
39. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля: Дисс... доктора юрид. наук. М., 2000. 485 с.
40. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. Учебное пособие. 2-е изд., испр. и доп. М.: Юриспруденция, 2000. 304 с.
41. Хрестоматия по всеобщей истории государства и права. Учебное пособие / Сост. В.Н. Садиков; Под ред. проф. З.М. Черниловского. М: Фирма Гардарики, 1996. 413 с.
42. Зацепин Р.В. Основы проведения камеральных проверок // Финансы. 1999. № 12. С. 30-32.
43. Землин А.И. Бюджетное право: Схемы и комментарии / Под ред. Е.Ю. Грачевой. М.: Юриспруденция, 2001. 228 с.
44. Иванов А.В. Административная юрисдикция налоговых органов в РФ. Дисс... канд. юрид. наук. Нижний Новгород, 1999. 188 с.
45. Иванов Д.В., Матюшенкова Ю.Л., Подвязников А.О. Правовые и организационные вопросы налогового консультирования // Налоговый вестник. 1999. № 12. С. 44-49.
46. Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1895. 335 с.
47. Итоги по сбору налоговых платежей за 2001 г. Пресс-релиз отдела по работе со СМИ и связям с общественностью УМНС РФ по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу // www.nalog.east-siberia.ru (20 сентября 2002 г.)

48. Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. М.: Юристъ, 1999. 256 с.
49. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М.: Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА – ИНФРА М), 2001. 288 с.
50. Карл фон Гок. Налоги и государственные долги / Перевод Н. Бунге. Киев, 1865. 324 с.
51. Ковалевская Д.Е. Некоторые аспекты возмещения убытков, причиненных налогоплательщикам в результате незаконных действий (бездействия) налоговых органов и органов налоговой полиции // Налоговый вестник. 1999. № 6. С. 162-168.
52. Комментарий к Налоговому кодексу РФ части первой (постатейный). Учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. / Составитель и автор комментариев С.Д. Шаталов. М.: МЦФЭР, 2000. 704 с.
53. Конюхова Т.В. Комментарий к разделу 3 Налогового кодекса РФ // Адвокат. 2000. № 10. С. 3-26.
54. Коняев А. Финансовый контроль в дореволюционной России (очерки истории). М: Госфиниздат, 1959. 162 с.
55. Короткова Л.А., Ковалевская Д.Е. О применении положений Налогового кодекса РФ, регламентирующих порядок возврата (зачета) из бюджета сумм излишне уплаченных и (или) излишне взысканных налогов, сборов // Налоговый вестник. 2001. № 10. С. 180-189.
56. Короткова Л.А., Ковалевская Д.Е. Судебная практика: некоторые аспекты возмещения убытков, причиненных налогоплательщикам в результате незаконных действий (бездействия) налоговых органов и органов налоговой полиции // Налоговый вестник. 2001. № 8. С. 189-197.
57. Кривова И.С. Субъективная сторона налогового правонарушения, совершенного налогоплательщиком – юридическим лицом // Юридический мир. 1999. № 5-6. С. 16-19.
58. Крохина Ю.А. Бюджетное право и бюджетный федерализм / Под ред. проф. Н.И. Химичевой. М.: Изд-во НОРМА, 2001. 352 с.
59. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М.: Юристъ, 2001. 490 с.
60. Кучеров И. Как создавалась податная служба // Налоговая полиция. 1996. № 3. С. 14.
61. Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций. М: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2001. 360 с.

62. Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И.И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. 256 с.
63. Лебедев В.А. Финансовое право. Учебник. М.: Статут, 2000. 461 с.
64. Лубяная В.С. Инвентаризация имущества налогоплательщика // Налоговый вестник. 2000. № 1. С. 145-148.
65. Львов Д. Курс финансового права. Казань: Типография императорского университета, 1887. 519 с.
66. Малый энциклопедический словарь Брокгауза и Эфрона // <http://encycl.yandex.ru> (3 июля 2003 г.)
67. Мачехин В.А. Налоговая ответственность налогоплательщиков. Автореферат дисс... канд. юрид. наук. М., 2002. 23 с.
68. Маштакова Е.А. Теоретико-правовые вопросы государственного контроля в РФ. Дисс... канд. юрид. наук. Ростов-на-Дону, 2000. 197 с.
69. Михайлов В.А. Уголовно-процессуальная деятельность налоговой полиции. М: ДНП РФ, 1995. 519 с.
70. Мишин Г. Налоговый кодекс и налоговая преступность // Налоговая полиция. 1999. № 10. С. 4.
71. Морозов А. Вопросы компетенции налоговых органов в области возбуждения дел о ликвидации юридического лица и признания его несостоятельным (банкротом). // Правовая система «Гарант».
72. Мудрых В.В. Ответственность за нарушения налогового законодательства. Учеб. пособие для вузов. М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2001. 319 с.
73. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М: «Аналитика пресс», 1997. 600 с.
74. Налоги и налогообложение. Учебник для вузов. / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб: Питер, 2000. 527 с.
75. Налоги и налогообложение / Д.Г. Черник и др. М.: Инфра-М, 2001. 415 с.
76. Налоги. Учебное пособие / Под ред. Д.Г. Черника. 3-е изд. М.: Финансы и статистика, 1997. 688 с.
77. Налоговая инспекция (взгляд изнутри) / Под ред. Кумок С.И. М: АОЗТ «Московское финансовое объединение», 1995. 240 с.
78. Налоговое право России. Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: Издательство НОРМА, 2003. 656 с.
79. Налоговое право. Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 608 с.

80. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений. Учебно-практическое пособие / Под ред. проф. Ю.Ф. Кваши. М.: Юристъ, 2001. 540 с.
81. Новик И.Б. Кибернетика: философские и социологические проблемы. М.: Госполитиздат, 1963. 208 с.
82. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. Спб.: Питер, 2001. 160 с.
83. Ожегов С.И. Словарь русского языка. Издание 4-е, исправленное и дополненное. М.: Государственное издательство иностранных и национальных словарей, 1961. 900 с.
84. Панкратов В., Гусева Т. Проблемы административной ответственности в сфере налогообложения и предпринимательства // Законность. 1999. № 11. С. 43-46.
85. Пансков В.Г. Регистрация юридических лиц и собираемость налогов в РФ // Налоговый вестник. 1999. № 11. С. 3-9.
86. Пепеляев С.Г. Налоговая инспекция предъявила иск. М.: Инвест-фонд, 1994. 93 с.
87. Пепеляев С.Г. Правовое положение органов Государственной налоговой службы РФ. М.: Инвест-фонд, 1995. 128 с.
88. Перовская Е.Г. О праве органов налоговой полиции осуществлять проверки // Налоговый вестник. 2000. № 1. С. 15-17.
89. Перонко И.А., Красницкий В.А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник. 2000. № 10. с. 22-25.
90. Перонко И.А., Мережицкий С.И. Методы и формы налогового администрирования // Налоговый вестник. 2000. № 11. С. 19-20.
91. Петрова Г.В. Обеспечение законности и правопорядка в налоговобюджетной сфере // Юридический мир. 1998. № 8. С. 26-31.
92. Пискотин М.И. Советское бюджетное право (основные проблемы). М.: Юридическая литература, 1971. 311 с.
93. Хейне Пол Экономический образ мышления. Пер. с англ. М.: Издательство «Дело», 1993. 704 с.
94. Понтович Э.Э. Финансовый контроль. Л.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1928. 107 с.
95. Поролло Е.В. Налоговый контроль: Принципы и методы проведения. М., Ростов-на-Дону: Гардарика, Экспертное бюро, 1996. 280 с.
96. Программа социально-экономического развития Иркутской области до 2005 года / Под ред. В.И. Самарухи, К.И. Таксира. Иркутск: Издательство БГУЭП, 2002. 247 с.

97. Пуртов В.А. Бюджет и налоговая служба // Налоговый вестник. 1997. № 1. С. 3-5.
98. Сарбаш С. Комментарий основных положений Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц» // Хозяйство и право. 2002. № 1. С. 20 – 31.
99. Сафонова И.С. Проведение камеральных проверок налоговой отчетности, оформление и реализация их результатов // Налоговый вестник. 1999. № 10. С. 81-83.
100. Скрябина Л. Жизнь в мире параллельных структур или почему контролировать сбор взносов в социальные фонды должна налоговая служба // Налоговый вестник. 1999. № 5. С. 74-77.
101. Смирнов А.В., Смирнова О.А. Ликвидация организаций по искам налоговых органов // Налоговый вестник. 1998. № 5. С. 53-58.
102. Советское финансовое право: Учебник / Под ред. В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкина. М.: Юрид. лит., 1982. 424 с.
103. Спиридонов Л.И. Теория государства и права. Учебник. М.: «Прспект», 2000. 304 с.
104. Список налогоплательщиков – юридических лиц Иркутской области, имеющих задолженность в федеральный бюджет // www.nalog.east-siberia.ru (20 сентября 2002 г.)
105. Студеникина М.С. Государственный контроль в сфере управления. М.: Юрид. лит., 1974. 160 с.
106. Тарасенко О.А. Субъект Федерации как субъект налогового права. Автореферат дисс... канд. юрид. наук. М., 2003. 32 с.
107. Тимошенко В.А. Основные вехи новейшей истории налоговых органов (к 10-летию МНС России) // Налоговый вестник. 2000. № 9. С. 179-184.
108. Титова Г. Возврат и зачет сумм налоговых платежей // Финансовая газета. 1999. № 33. С. 10.
109. Титова Г. Налоговые проверки как форма налогового контроля // Финансовая газета. 1999. № 14. С. 3.
110. Тумаркин В.М. Комментарии к статьям главы 12 «Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм» части первой НК РФ // Ваш налоговый адвокат. 2000. № 2. С. 11.
111. Философский энциклопедический словарь / Гл. редакция: Л.Ф. Ильичев, П.Н. Федосеев, С.М. Ковалев, В.Г. Панов. М.: Советская энциклопедия, 1983. 840 с.
112. Финансовое право РФ. Учебник / Отв. ред. В.М. Карасева. М.: Юристъ, 2002. 576 с.

113. Финансовое право. М.: Юридическая литература, 1971. 392 с.
114. Финансовое право. Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. М. Юристь, 1999. 600 с.
115. Финансовое право. Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. М.: Издательство БЕК, 1997. 525 с.
116. Финансовое право. Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой, 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристь, 2000. 495 с.
117. Финансово-налоговая работа волости. Руководство для волостных и сельских финансовых работников. / Составлено под общей ред. В.А. Ляхова. М: Финансовое издательство НКФ СССР, 1926. 272 с.
118. Финансы. Учебник для вузов / Под ред. Л.А. Дробозиной. М.: ЮНИТИ, 2000. 527 с.
119. Финансы. Учебник / Под ред. В.М. Родионовой. М.: Финансы и статистика, 1995. 430 с.
120. Халфина Р.О. Право как средство социального управления. М., Наука, 1988. 256 с.
121. Хаменушко И.В. О правовой природе финансовых санкций // Юридический мир. 1997. № 1. С. 46-50.
122. Хачатрян А.Г. Налоговый контроль (надзор) как деятельность налоговых органов и вопросы правового регулирования // Юрист. 1998. № 8. С. 26-28.
123. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. М.: Юрид. лит., 1973. 220 с.
124. Цыпкин С.Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства. М.: Издательство МГУ, 1983. 80 с.
125. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.Г. Основы налоговой системы. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. 511 с.
126. Чернобровкина Е.Б. Разграничение компетенции представительных и исполнительных органов государственной власти в области бюджета. Автореферат дисс... канд. юрид. наук. М., 2002. 31 с.
127. Черных Г.В., Пальцев Е.А. О порядке применения статьи 77 «Арест имущества» Налогового кодекса РФ // Налоговый вестник. 2001. № 3. С. 55-56.
128. Шараев С. Проблемы правового регулирования деятельности федеральных органов налоговой полиции // Хозяйство и право. 1998. № 2. С. 89-94.

129. Шараев С.Ю. Законность и правопорядок в сфере налоговых правоотношений: проблемы правоприменительной практики федеральных органов налоговой полиции // Адвокат. 1998. № 3. С. 33-48.
130. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М.: Финансы и статистика, 1999. 352 с.
131. Юридический энциклопедический словарь / Гл. ред. А.Я. Сухарев; Ред. кол.: М.М. Богуславский, М.И. Козырь, Г.М. Миньковский и др. М.: Советская энциклопедия, 1984. 415 с.
132. Юрьев С. О некоторых аспектах возмещения вреда, причиненного неправомерными действиями налоговых инспекций // Правовая система «Гарант».
133. Юткина Т.Ф. Налоговедение: от реформы к реформе. М.: Инфра-М, 1999. 292 с.
134. Ялбулганов А.А. Финансовый контроль как институт финансового права // Юрист. 1999. № 4. С. 43-50.
135. Яценко В. Место встречи изменить нельзя // Эж-Юрист. 2000. № 39. С. 5.

Судебная практика

1. Постановление Президиума ВАС РФ № 2360/96 от 21 января 1997 г. // Вестник ВАС РФ. 1997. № 4. С. 13-21.
2. Постановление Президиума ВАС РФ № 5234/95 от 21 ноября 1995 г. // Вестник ВАС РФ. 1996. № 3. С. 10-15.
3. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 26 декабря 2002 г. № А78-1530/02-С2-9/52-Ф02-3781/02-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
4. Постановление Федерального Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 28 марта 2002 г. № А19-10811/01-5-Ф02-679/2002-С1// Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
5. Постановление Федерального Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 19 марта 2002 г. № А19-10538/01-42-Ф02-598/02-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
6. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 12 марта 2002 г. № А19-11588/01-44-Ф02-495/2002-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
7. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 5 марта 2002 г. № А78-5131/01-С2-2/226-Ф02-455/02-С2 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.

8. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21 февраля 2002 г. № А33-4003/01-СЗ-Ф02-249/2002-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
9. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21 февраля 2002 г. № А33-9798/01-СЗа-Ф02-225/02-С2 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
10. Постановление Федерального Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 14 февраля 2002 г. № А19-5000/01-33-32-Ф02-167/02-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
11. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19 февраля 2002 г. № А19-10963/01-43-Ф02-170/02-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
12. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 29 января 2002 г. № А33-11775/01-СЗ-Ф02-4/2002-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
13. Постановление Федерального Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 16 января 2002 г. № А33-10572/01-СЗ-Ф02-3405/01-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
14. Постановление Федерального Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 11 января 2002 г. № А19-4777/01-28-Ф02-3356/01-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
15. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 8 января 2002 г. № А19-9958/01-40-Ф02-3255/01-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
16. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 24 декабря 2001 г. № А33-8564/01-СЗа-Ф02-3189/01-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
17. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 13 декабря 2001 г. № А19-8675/01-26-Ф02-3063/01-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
18. Постановление Федерального Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 26 ноября 2001 г. № А78-2770/01-С2-9/67-Ф02-2837/01-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
19. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 11 октября 2001 г. № 19-4830/01-32-Ф02-2373/01-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.

20. Постановление Федерального Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 12 сентября 2001 г. № А33-2971/01-Сза-Ф02-2089/2001-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
21. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19 июля 2001 г. № А19-63/01-18-Ф02-1619/01-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
22. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 17 августа 2000 г. по делу № А19-1763/00-38-Ф02-1580/00-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
23. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 23 марта 2000 № А19-10745/99-40-Ф02-424/00-С1 // Архив Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа.
24. Решение арбитражного суда Иркутской области от 14 ноября 2001 г. по делу № А19-10963/01-43 // Архив арбитражного суда Иркутской области.
25. Решение арбитражного суда Иркутской области от 3 июля 2001 г. по делу № А19-4830/01-32 // Архив арбитражного суда Иркутской области.
26. Решение Арбитражного суда Иркутской области от 3 апреля 2000 г. по делу № А19-1763/00-39 // Архив арбитражного суда Иркутской области.

Васильева Наталья Викторовна

**Современные проблемы формирования налоговых доходов
бюджетов**

Монография

Издается в авторской редакции

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 20.12.2006. Формат 60х90 1/16. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ л. 9,125. Уч.-изд. л. 8,1. Тираж 300 экз. Заказ

Издательство Байкальского государственного университета
экономики и права.

664003, Иркутск, ул. Ленина, 11.

Отпечатано в ИПО БГУЭП.