

На правах рукописи

Имыкшенова Евгения Александровна

**ОБЕСПЕЧЕНИЕ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ
ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ
ПО НАЛОГОВОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Специальность 12.00.14 – административное право;
финансовое право; информационное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук.

Тюмень 2004

Работа выполнена на кафедре финансового права Юридического института
Томского государственного университета

Научный руководитель – кандидат юридических наук, доцент
Зуев Виталий Михайлович

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
Крохина Юлия Александровна

кандидат юридических наук, доцент
Передернин Анатолий Васильевич

Ведущая организация – **Российская академия правосудия (г. Москва)**

Защита состоится 16 апреля 2004 года в 15-00 часов на заседании диссертационного совета Д.212.274.06 в Институте государства и права Тюменского государственного университета, по адресу: 625000, г. Тюмень, ул. Ленина, 38.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Тюменского государственного университета

Автореферат диссертации разослан «...» марта 2004 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
доктор юридических наук

В.Д. Плесовских

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Сложившаяся на данный момент ситуация в сфере налогообложения оценивается экономистами как крупнейшая для страны экономическая, социально-политическая проблема, обусловленная тем, что длительное время не учитывался один из важнейших показателей – предел налоговых изъятий.¹ В экономической литературе по данным экспертов налоговое бремя в настоящее время трактуется как чрезмерно высокое.² В этой связи проводимая в стране налоговая политика направлена на упрощение налоговой системы, в том числе путем снижения налогового бремени с физических лиц и организаций. Необходимо, чтобы реализация данного направления в государственном регулировании сферы налогообложения осуществлялась в условиях повышения общего уровня собираемости налогов и сборов, уменьшения прироста недоимок по данным платежам.

Исходя из этого, ключевым моментом совершенствования российской налоговой системы является вопрос укрепления налоговой дисциплины, состояние которой определяется ее важной составляющей - надлежащим исполнением обязанностей по уплате налогов и сборов. В этой связи возникает потребность в выработке и наиболее эффективном применении системы экономических, политических, организационных, правовых и других средств обеспечения налоговых платежей в бюджеты различных уровней.

Таким образом, для финансово-правовых исследований в качестве наиболее актуальных по-прежнему остаются вопросы выявления возможностей механизма правореализации, заложенного в налогово-правовых нормах, обязывающих платить законно установленные налоги и сборы.

При этом нельзя не отметить, что за годы реформ, среди того арсенала правовых средств, которые так или иначе направлены на содействие исполнению налоговых обязанностей, традиционно основное внимание уделялось мерам ответственности за совершение налоговых правонарушений субъектами финансово-правовых отноше-

¹ См.: Барулин С.В., Бекетова О.Н. Лафферовы эффекты в экономике современной России // Финансы. 2003. № 4. С 34.

² См., например: Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / Под ред. Евстигнеева Е.Н., - СПб.: Питер, 2001. С. 115; Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в РФ. - М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2001. С. 76; Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2002. С. 524.

ний. Подобная, исключительно фискальная, направленность налоговой политики государства имела обратный эффект: при невероятно большой налоговой нагрузке и такого же рода санкциях налогоплательщики использовали любые способы ухода от налогообложения.³

Само развитие налогового законодательства и практики налогообложения вызвало потребность в комплексном подходе к разработке системы правовых средств, содействующих налоговым платежам в бюджеты различных уровней. Речь идет о законодательном закреплении, наряду с юридической ответственностью, системы мер принудительного взыскания задолженности по налоговым платежам, не связанной с карательным воздействием на обязанных лиц, а направленной прежде всего на установление реальных имущественных гарантий исполнения налоговых повинностей.

Такой подход был реализован в части первой НК РФ, где предусмотрены налоговые санкции как меры юридической ответственности (гл. 16), а также способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов (гл. 11). О некоторых результатах осуществления отмеченного подхода в практике налогового взимания свидетельствуют данные МНС России. Так, по оценкам Департамента анализа и планирования налоговых поступлений в сфере принудительного взыскания задолженности отмечается повышение эффективности ряда мер. За 9 месяцев 2003 года направлено 2 943,2 тысячи требований на сумму 725,3 млрд. рублей, при этом погашено должниками по требованиям 144,7 млрд. рублей задолженности, или 20% от предъявленных к погашению (в 2002 году процент погашения был ниже – 13,4%).⁴ Нельзя не отметить, что такие фискальные результаты получены на фоне увеличения показателей общего уровня собираемости налоговых платежей.⁵

В результате произошедших изменений в налоговой системе проблема обеспечения налоговых платежей как института налогового законодательства приобрела свою актуальность не только в теоретическом, но и в практическом аспекте, в том числе в силу ряда причин, связанных с недостаточной проработанностью круга во-

³ См. подробнее: Пансков В.Г. Указ. соч. С. 72.

⁴ См.: Аналитическая справка о поступлении налогов и сборов в январе-сентябре 2003 года // <http://www.nalog.ru>.

⁵ По результатам исполнения консолидированного бюджета РФ за январь-сентябрь 2003 года поступило налогов и сборов в сумме 1 943,1 млрд. рублей, что на 16,6% больше, чем в соответствующем периоде предшествующего года. Всего в федеральный бюджет мобилизовано за 9 месяцев 2003 года 971,0 млрд. рублей, что на 143,5 млрд. рублей, или на 17,3% больше, чем за соответствующий период 2002 года // Там же.

просов. Так, отсутствие комплексных теоретических разработок обеспечения налоговых платежей в финансово-правовой науке оказывает отрицательное влияние на качество принимаемых нормативных правовых актов, и как следствие правоприменительной практики, складывающейся в процессе реализации отдельных способов обеспечения.

Наиболее несовершенную область в общей проблеме обеспечения в налоговом праве составляют вопросы сущности обеспечения налоговых платежей, его понятия, закономерностей развития данного института налогового законодательства. В том числе речь идет о выборе критериев для установления исчерпывающего перечня средств обеспечения налоговых платежей и их отграничения от других приемов правового воздействия. Возникла потребность в наиболее системном и глубоком исследовании механизмов обеспечительного действия отдельных способов, их целевой и функциональной направленности, а также в разработке целого ряда вопросов, касающихся правовых режимов налогового обеспечения.

В особо тщательной правовой регламентации нуждаются способы обеспечения, применение которых сопровождается существенным ограничением правомочий собственников, выступающих в качестве обязанной стороны в налоговых отношениях. Отмеченное имеет особое значение в отношении ареста имущества и приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке. Вместе с тем до настоящего времени многие вопросы реализации указанных мер государственного принуждения разрешаются в ходе правоприменительной практики. Положение усугубляется существующим различием в толковании налоговых норм, регулирующих соответствующие отношения, со стороны исполнительной и судебной власти.

Основная направленность обеспечительных средств на реализацию налоговых норм, вызывает также потребность в анализе данных правовых инструментов с точки зрения эффективности их действия. Остаются практически неосуществленными финансово-правовые нормы, предусматривающие залог имущества и поручительство. Недостаточно проявляется эффективность пени, ареста имущества и приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке. Все это требует дальнейшего совершенствования механизмов их обеспечительного действия.

Степень научной разработанности темы исследования. Исследование вопросов обеспечения исполнения налоговых обязанностей в финансово-правовой нау-

ке находится на начальной стадии, о чем свидетельствует тот факт, что в юридической литературе отсутствуют их специальные и системные разработки. Обеспечение исполнения обязанностей в общетеоретическом плане также не получило полноценного комплексного научного исследования. Существенное значение для научного анализа общеправовой категории обеспечения правовых норм имеет степень проработки теории обеспечения обязательств в гражданском праве, где данной тематике принадлежит целый ряд специальных исследований.

Среди немногочисленных работ по налоговому праву имеются отдельные финансово-правовые исследования только некоторых теоретических аспектов обеспечения налоговых платежей. В гораздо большей степени в юридической литературе рассматриваются практические аспекты правового регулирования обеспечительных отношений. При этом недостаточно внимания уделяется комплексным теоретическим проблемам института обеспечения в налоговом праве.

Объект и предмет исследования. Объектом диссертационного исследования является круг теоретических и практических вопросов финансово-правового регулирования общественных отношений, складывающихся по поводу установления и реализации дополнительных правовых средств, направленных на содействие налоговым платежам.

Предмет исследования составляют нормы законодательства о налогах и сборах, предусматривающие способы обеспечения налоговых платежей, а также практика их применения налоговыми и судебными органами.

Цели и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационной работы является комплексное исследование обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов как института налогового законодательства, выявление, постановка и разработка правовых проблем данного института, а также определение степени его эффективности и выработка рекомендаций по его совершенствованию.

Для достижения цели автором поставлены задачи:

определить финансово-правовую концепцию обеспечения налоговых платежей, в том числе выявить особенности, обусловленные спецификой отраслевого содержания налогового обеспечения;

определить понятие обеспечения налоговых платежей, в том числе проанализировать объект обеспечительного воздействия;

исследовать правовой механизм обеспечения налоговых платежей, а также составляющих его способов воздействия, сформулировать цели, функции и разработать классификацию способов обеспечения, проанализировать их правовую природу;

исследовать правовой режим отдельных способов обеспечения налоговых платежей;

установить особенности правового регулирования и практики применения отдельных групп способов обеспечения;

выявить уровень эффективности способов обеспечения налоговых платежей исходя из анализа степени достижения поставленных перед ними непосредственных целей;

на основе проведенного анализа эффективности способов налогового обеспечения выявить недостатки их правового регулирования;

наметить перспективные направления развития обеспечения в налоговом праве, в том числе выработать предложения по совершенствованию его правовой основы.

Теоретические основы исследования. Основанием проведенного исследования проблем обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов послужили научные достижения специалистов в сфере налогового и финансового права. В том числе труды таких ученых как В.В. Бесчеревных, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, Л.Н. Воронова, С.А. Герасименко, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, Г.С. Гуревич, В.И. Гуреев, Е.Н. Евстигнеев, С.В. Запольский, В.М. Зуев, М.В. Карасева, А.Н. Козырин, Т.В. Конюхова, Ю.А. Крохина, С.А. Кудреватых, Н.А. Куфакова, М.И. Пискотин, С.Г. Пепеляев, Г.В. Петрова, Е.А. Ровинский, Л.В. Тернова, К.Ю. Тотьев, И.В. Хаменушко, Н.И. Химичева, С.Д. Цыпкин.

Одной из важных составляющих теоретической основы диссертационной работы послужили разработки ряда специалистов в сфере административного права. В частности работы А.А. Абдурахманова, В.Д. Ардашкина, Б.Т. Базылева, Д.Н. Бахраха, В.А. Власова, И.А. Галагана, М.И. Еропкина, Ю.М. Козлова, Т.И. Козыревой, А.П. Коренева, В.В. Лазарева, Ю.Н. Старилова, М.С. Студеникиной, Ю.А. Тихомирова, В.А. Юсупова, О.М. Якубы, Ц.А. Ямпольской.

При рассмотрении в работе вопросов финансово-правовой специфики отраслевого содержания обеспечения налоговых платежей в бюджеты проведен сравнительный анализ с теорией обеспечения обязательств по гражданскому праву. В том числе

базовыми явились труды Т.Е. Абовой, М.М. Агаркова, С.Н. Братуся, В.М. Будилова, А.В. Венедиктова, В.В. Витрянского, Б.М. Гонгалов, К.А. Граве, Т.И. Илларионовой, О.С. Иоффе, В.С. Константиновой, О.А. Красавчикова, Л.А. Лунца, И.Б. Новицкого, И.Г. Панайотова, А.С. Пиголкина, М.Г. Прониной, А.Я. Рыженкова, Г.Я. Стоякина, Ю.К. Толстого, Р.О. Халфиной, В.А. Хохлова, В.Ф. Яковлева.

Вопросы обеспечения налоговых платежей в бюджеты обнаруживают тесную связь с такими общетеоретическими проблемами, не оставленными без внимания в диссертационной работе, как реализация права, правоприменение, субъекты права, эффективность правовых норм, соотношение публичного и частного в правовом регулировании, теория правоотношений, юридическая ответственность. Общетеоретический подход в указанных тематиках реализован в научных трудах Н.Г. Александрова, С.С. Алексеева, В.К. Бабаева, В.А. Бублика, Ю.И. Гревцова, И.Я. Дюрягина, В.Б. Исакова, Д.А. Керимова, С.Н. Кожевникова, В.Н. Кудрявцева, В.А. Кучинского, Н.С. Малеина, А.В. Малько, С.В. Полениной, Л.Л. Попова, В.Ф. Попондуполо, И.С. Самощенко, В.А. Тархова, М.Х. Фарукшина, А.Ф. Черданцева, Л.С. Явича и ряда других авторов.

Методологическая и эмпирическая база исследования. Выводы и предложения, содержащиеся в диссертации, основаны на использовании общенаучных и частных научных методов познания: системного и логического анализа, технико-юридического, статистического и сравнительного правоведения.

Эмпирическую базу исследования составили нормы законодательства о налогах и сборах, регулирующие в том числе способы обеспечения налоговых платежей. А также в ходе проведения сравнительного исследования - нормы иных отраслей законодательства, предусматривающие правовые средства, направленные на обеспечение исполнения гражданско-правовых, уголовно-процессуальных и иных обязанностей. В работе также использованы ведомственные правовые акты МНС России, разъясняющие применение указанных норм налогового законодательства. Исследование вопросов эффективности обеспечительных средств основывается на анализе практики общих и арбитражных судов, статистики Управления МНС России по Томской области.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в том, что в представленной работе предпринята попытка качественно нового рассмотрения во-

просов налогового обеспечения. В отличие от опубликованных научных работ, в диссертационном сочинении реализован системный подход к исследованию категорий налогового обеспечения. Такой подход позволил проанализировать достаточно новые для науки финансового права понятия – собственно обеспечения налоговых платежей, механизма его действия, включая, объект воздействия, цели и функции, обеспечительные налоговые правовые отношения. Поскольку проблема налогового обеспечения, как показал проведенный анализ, во многом сосредоточена на стыковых межотраслевых вопросах, научную новизну работы определяет также теоретическое обоснование отраслевой специфики отдельных правовых средств, составляющих институт обеспечения в налоговом праве.

Научная новизна работы находит отражение в следующих **основных положениях, выносимых на защиту:**

1. Под обеспечением права в широком смысле (как общеправовой категорией) понимаются любые средства, направленные на то, чтобы право было реальным, осуществимым. Особенности отраслевого регулирования обеспечительных отношений позволяют говорить о реализации различных концепций обеспечения в той или иной отрасли права. Налогово-правовая концепция обеспечения налоговых платежей заключается в изыскании и привлечении дополнительных правовых средств, направленных на создание реальных имущественных гарантий исполнения налоговых обязательств. Мерам юридической ответственности при этом отведено обособленное от указанных средств положение. Основанием для этого служит необходимость реализации в налогово-правовом обеспечении воздействия, отличного от карательного. В частности, способы обеспечения налоговых платежей направлены на компенсацию потерь бюджета и профилактику сокрытия источника уплаты налога.

2. Обеспечение налоговых платежей является институтом налогового законодательства. Данный институт представляет собой совокупность норм налогового законодательства, регулирующих отношения по установлению и реализации дополнительных гарантий исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Такие гарантии направлены на защиту финансовых интересов общественно-территориальных образований путем предупреждения возможных нарушений и восстановления их имущественных потерь, вызванных неуплатой или неполной уплатой налогов и сборов обязанными лицами.

3. Объектом воздействия способов обеспечения в налоговом праве являются налоговые платежи в бюджеты различных уровней. Иными словами, налоговое обеспечение направлено на содействие исполнению обязанностей по уплате налогов и сборов. Под таким исполнением понимается как исполнение указанных обязанностей в добровольном порядке в виде активных положительных действий налогоплательщиков, плательщиков сборов (уплата налогов и сборов), так и в принудительном (взыскание налогов и сборов). При этом взыскание налогов охватывает собой последовательное использование двух форм реализации. А именно, правоприменения компетентным органом (судом, налоговым или таможенным органом), завершаемое принятием и оформлением акта применения права. А также исполнения налоговой нормы, предусматривающей обязанность по уплате налогов (сборов), и данного акта, осуществляемого органами государства согласно их компетенции.

4. В результате разграничения целей обеспечительного воздействия выявлены и представлены непосредственные юридические цели способов обеспечения налоговых платежей, а именно цели восстановления и профилактики. Такие цели в различной степени реализуются в конкретных способах обеспечения, в зависимости от их направленности на содействие уплате налогов либо их взысканию.

4. Разграничение понятий «мера», «средство», «способ» показано через исследование системы отношений цель - средство - результат. В частности, в понятии правового средства фиксируются свойства какого-либо правового явления как средства в конкретной системе целеполагающей деятельности. Мера – есть само правовое явление, способное быть правовым средством путем определения его через цель. Как способ (например, обеспечения) определяется совокупность приемов использования правового средства в данной конкретной системе правовых отношений.

5. Правовой механизм обеспечения осуществляется в рамках особой системы регулятивных и охранительных налоговых правовых отношений. Обеспечительные налогово-правовые отношения представляют собой такие индивидуализированные правовые связи между государством и налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, другими обязанными лицами, посредством которых устанавливаются и реализуются дополнительные имущественные материально - и процессуально правовые гарантии исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов.

6. Среди предложенных в работе классификаций способов налогового обеспечения наиболее существенным является их разграничение по объекту воздействия на способы обеспечения уплаты налогов и сборов и их взыскания. К первой группе относятся залог имущества, поручительство и пеня, ко второй - арест имущества и приостановление операций по счетам в банке. При этом отмечается некоторая условность в обозначении первой группы как содействующей только добровольному исполнению налоговой обязанности (уплате налога), поскольку все способы обеспечения так или иначе направлены, в конечном счете, на взыскание налоговых платежей. В основу указанной классификации положен тезис о специальной направленности ареста имущества и приостановления операций по счетам в банке на взыскание налоговых платежей.

7. Способы обеспечения взыскания налоговых платежей по своей правовой природе относятся к принудительным процессуальным действиям и имеют вспомогательный, опосредствующий характер, поскольку призваны создать гарантии реализации основных принудительных восстановительных мер, а именно взыскания налогового платежа и взыскания соответствующих пеней. Способы, обеспечивающие уплату налогов, по своей правовой природе определены как меры защиты, направленные на восстановление имущественных потерь государства.

8. Пеня в налоговом праве относится к мерам защиты права и обеспечения исполнения обязанностей и рассматривается обособленно от мер правовой ответственности.

9. Терминологическое сходство поручительства и залога имущества как способов обеспечения налоговых платежей с правовыми средствами других отраслей права не может быть основанием для их отождествления. Залог имущества и поручительство, как способы налогового обеспечения, рассматриваются в качестве финансово-правовых средств, устанавливаемых и реализуемых в рамках налоговых правовых отношений.

10. Обоснована отраслевая специфика правового режима залога имущества и поручительства в налоговых отношениях в сравнении с одноименными институтами иных отраслей права.

11. На основе анализа вопросов фактического обоснования налогового обеспечения сделан вывод о том, что договоры о залоге и поручительстве, заключаемые на-

логовым органом с залогодателем либо поручителем относятся к особой группе финансово-правовых договоров, заключаемых в публично-правовом порядке.

12. Определены признаки, характерные для ареста имущества и приостановления операций по счетам в банке, относительно их функциональной направленности, основания применения, объекта обеспечительного действия, характера.

13. На основе социально-правового исследования действия способов обеспечения налоговых платежей дана оценка их эффективности. Выявлены обстоятельства, главным образом, правового порядка, оказывающих в целом негативное влияние на результативность правового регулирования и практику применения рассматриваемых способов обеспечения.

14. Предложены и теоретически обоснованы перспективные направления развития института обеспечения в налоговом праве, среди которых особо отмечена необходимость разработки налогово-правовой концепции обеспечения налоговых платежей.

Научно-практическая значимость исследования состоит в том, что полученные выводы и результаты могут быть использованы правотворческими органами государственной власти для совершенствования правового регулирования обеспечения налоговых платежей. Одновременно выработанные положения могут иметь значение в практической деятельности налоговых, таможенных органов. Возможно также использование результатов диссертационного исследования в дальнейшем теоретическом правовом обосновании финансово-правового регулирования обеспечения налоговых платежей, а также в процессе преподавания учебных курсов «Финансовое право», «Налоговое право».

Апробация результатов исследования. Диссертация выполнена и обсуждена на кафедре финансового права Юридического института Томского государственного университета. Основные положения и выводы исследования апробированы автором на научно-практических конференциях в Томском государственном университете, в опубликованных научных статьях, в учебно-практической работе со студентами.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из трех глав, объединяющих семь параграфов, введения, заключения и библиографического списка использованной литературы.

СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы, определяются объект, предмет, цель и задачи исследования, показано состояние проблемы и степень ее изученности, раскрывается научная новизна, теоретическая и практическая значимость диссертации, изложены теоретическая основа, методологическая и эмпирическая базы исследования, содержатся данные об апробации результатов.

Глава первая «Общие положения обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов» состоит из трех параграфов. **В первом – «Понятие и особенности обеспечения налоговых платежей»** рассматриваются существенные признаки обеспечения налоговых платежей, формулируется его понятие как института налогового законодательства. В основу данного исследования положены вопросы, относящиеся к анализу объекта обеспечительного воздействия. Объект налогового обеспечения – исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) можно рассматривать, с одной стороны, как один из способов прекращения основной налоговой обязанности; с другой – как акт реализации норм, закрепляющих такую обязанность. Если первый аспект подвергался изучению в финансово-правовой литературе, то второму автор уделяет отдельное внимание в диссертации.

Механизм правореализации обязанности по уплате налогов в работе исследован с точек зрения его форм и методов. Исполнение обязанности по уплате налогов включает исполнение данной обязанности в добровольном порядке в виде активных положительных действий налогоплательщиков (уплату налогов) и в принудительном (взыскание налога). Принудительное исполнение, т.е. взыскание налогового платежа, охватывает собой последовательное осуществление двух форм реализации: правоприменения компетентным органом, завершаемое вынесением акта применения права, и исполнения нормы, предусматривающей обязанность по уплате налога, и данного акта органами государства в соответствии с компетенцией.

С точки зрения методов обеспечения процесса реализации соответствующих налогово-правовых норм механизм их реализации представляет собой совокупность средств, содействующих налоговым платежам в бюджеты. Обеспечение исполнения обязанностей как общеправовая категория включает в себя всю совокупность правовых средств (методов, способов), направленных на то, чтобы право было реальным,

осуществимым. В результате закрепления в правовых актах различных отраслей права разных совокупностей конкретных средств обеспечения, возникают правовые институты, содержание которых во многом не совпадает.

Автор обращает внимание на возможность межотраслевого взаимодействия средств правового обеспечения. Например, установленные УК РФ меры уголовно-правовой ответственности за уклонение от уплаты налогов также способствуют исполнению этой обязанности. Все же подобного рода меры имеют иную отраслевую принадлежность, следовательно, не могут рассматриваться в рамках института налогового законодательства.

Отмечается, что обеспечение исполнения обязанностей не исчерпывается частными, отраслевыми вопросами, эта проблема затрагивает все отрасли права и юридической науки. В качестве самостоятельной проблемы обеспечение исполнения обязанностей в большей степени разработано в науке гражданского права. В результате сравнительно-правового исследования выявлены особенности налогового обеспечения по сравнению с одноименным гражданско-правовым институтом. В частности, обеспечение налоговых платежей не включает меры ответственности.

Отраслевое своеобразие налогового обеспечения заключается в совокупности указанных в работе признаков, один из которых свидетельствует о принудительно-правовом характере воздействия на обязанного субъекта. На основании анализа общетеоретических подходов к классификации мер государственного принуждения автор приходит к выводу о правомерности выделения среди них принудительных процессуальных действий и мер защиты в самостоятельные правовые категории.⁶ Указанные меры имеют значение для исследования правовой природы отдельных способов обеспечения налоговых платежей.

На основании изложенных признаков института налогово-правового обеспечения, автор формулирует его понятие. Под ним понимается совокупность норм налогового законодательства, регулирующих отношения по установлению и реализации дополнительных гарантий исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Такие гарантии направлены на защиту финансовых интересов общественно-территориальных образований путем предупреждения возможных нарушений и вос-

⁶ См. подробнее: Ардашкин В.Д. О принуждении по советскому праву // Советское государство и право. 1970. №7. С. 36 – 39.

становления их имущественных потерь, вызванных неуплатой или неполной уплатой налогов и сборов обязанными лицами (налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами).

Во втором параграфе первой главы автор проводит исследование правового механизма налогового обеспечения, в котором реализован комплексный подход к рассмотрению в единстве системы правовых средств, включенных в институт обеспечения налоговых платежей. Такой подход обусловил необходимость проведения анализа категорий, отражающих общие интегрирующие свойства обеспечения в налоговом праве. Отмеченный анализ включил в себя в первую очередь раскрытие сущности правовых отношений, в рамках которых реализуется механизм налогового обеспечения. При этом отмечается, что механизм действия всех способов обеспечения обусловлен охранительными правовыми связями, основанием возникновения которых является противоправное деяние, связанное с неуплатой или неполной уплатой налогов (сборов). Некоторыми особенностями обладает залог имущества и поручительство, существующие в рамках как охранительных, так и регулятивных налоговых правоотношений.

На основании предлагаемых в специальной литературе классификаций целей правового регулирования по различным основаниям, применительно к институту налогово-правового обеспечения в работе делается вывод о необходимости построения их определенной системы. В частности, автор отмечает, что частными непосредственными целями института обеспечения в налоговом праве являются компенсационная и профилактическая. Указанные цели находят свое правовое воплощение путем закрепления в налоговом законодательстве конкретных правовых средств – способов обеспечения налоговых платежей. Так, непосредственной целью залога имущества, поручительства и пени является компенсация ущерба государству путем погашения недоимки по налогу и соответствующих пеней. В отличие от названных, группа способов, обеспечивающих взыскание налога, а именно арест имущества и приостановление операций по счетам в банке, в первую очередь направлены на предупреждение возможности сокрытия имущества как источника уплаты налога. Учитывая, однако, тот факт, что данные способы обеспечения не являются самостоятельными средствами, можно за ними признать и восстановительную направленность, но только через реализацию основных, ими обеспечиваемых мер (взыскания недоимки и пеней).

Среди функций способов обеспечения как внешних проявлений свойств механизма налогового обеспечения в работе выделяется три: фискальная, компенсационная и профилактическая. При этом автор не соглашается с определением налогового обеспечения через стимулирование исполнения уплаты налогов или сборов. Способы обеспечения как меры, не связанные с наступлением неблагоприятных имущественных последствий (лишений), по сравнению с теми, которые предусмотрены основным налоговым обязательством, не направлены на создание мотивов имущественной заинтересованности у субъектов в надлежащем исполнении обеспеченной обязанности. Так, в силу налогового поручительства, а также залога имущества третьего лица реализация обеспечения осуществляется не за счет налогово-обязанного субъекта. Пеня лишь компенсирует ущерб, вызванный нарушением. Установление же других способов обеспечения возможно исключительно в отношении обязанности по уплате налогов и сборов, и по общему правилу ограничено ее размерами.

Поскольку правовой механизм налогового обеспечения рассматривается как совокупность правовых средств, обозначенных в налоговом законодательстве как способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, отдельное внимание уделяется вопросу соотношения понятий «мера», «средство», «способ». Предлагается их разграничение через исследование системы отношений цель – средство – результат. В частности отмечается, что одна и та же мера государственного принуждения в различных системах правоотношений может применяться, как то или иное правовое средство в зависимости от конкретных целей, определенных законодателем. Например, в отличие от положений налогового и гражданского законодательства, залог как мера пресечения, применяемая в уголовном процессе, не преследует целей восстановления ущерба, нанесенного неисполнением процессуальных обязанностей, несмотря на имущественный характер воздействия. В данном случае эта мера направлена на обеспечение надлежащего поведения обвиняемого, но не восстановление ущерба.

Третий параграф первой главы – «Виды и правовая природа способов обеспечения налоговых платежей» - посвящен классификации способов обеспечения по различным основаниям, а также исследованию их правовой природы. Среди отмеченных классификаций наиболее значимой для целей диссертационного исследования является разграничение способов обеспечения уплаты налогов (пеня, залог

имущества, поручительство) и их взыскания (арест имущества и приостановление операций по счетам в банке). Основанием для выделения ареста имущества и приостановления операций по счетам в банке в обособленную группу является их специальная направленность на реализацию решения о взыскании налога; их действие уже с момента установления обусловлено охранительными правовыми связями. Вместе с тем учитывается относительность используемой в данном случае терминологии исходя из общего признака, указывающего на принудительно-правовой характер всех способов обеспечения, направленных, в конечном счете, на взыскание налогов (сборов).

Правовая природа способов обеспечения взыскания налогов определяется их принадлежностью к группе принудительно-процессуальных действий, поскольку в сущности создают гарантии реализации основных восстановительных мер – взыскания недоимки и пени.

Автор отмечает, что наиболее дискуссионными в юридической литературе являются вопросы, связанные с теоретической конструкцией пени в налоговом праве, ее правовой природой. В отличие от ряда финансово-правовых исследований в данной диссертации обосновывается мнение об отсутствии достаточных оснований относить данную меру государственного принуждения к числу мер правовой ответственности. Анализ отраслевых особенностей пени в налоговом праве основан на общетеоретических подходах к понятиям «юридическая ответственность», «дополнительное обременение», «субъективное право».

Во-первых, учитывая, что теоретически конструкция пени предполагает исключительно ее восстановительный характер, ее взыскание не лишает правонарушителя материальных благ, которые он имел или мог бы иметь. Во-вторых, поскольку сущность налогового обязательства заключается в определенных материальных лишениях, следует ограничивать понятие дополнительного обременения (а значит и юридической ответственности) в налоговом праве тем, что возникает за рамками обязанности по уплате налогов (и соответствующего налогового правоотношения). В диссертации уплата пени рассматривается в качестве меры защиты в составе налогового обязательства, при этом ее уплата связывается, также как уплата недоимки по налогам, с полным возмещением ущерба. По справедливому замечанию Ю.А. Крохиной «при взыскании недоимки и пени имеет место принудительное исполнение налогоплательщиком своей обязанности, существовавшей до нарушения, а не возлагаемой

дополнительно».⁷ Автор приходит к выводу, что меры государственного принуждения восстановительного характера – взыскание недоимки и пени – это меры принудительного исполнения конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги.

В частности отмечается, что норма, предусмотренная ст. 57 Конституции РФ, предполагает обязанность платить законно установленные налоги, в том числе в полном объеме и в установленный законом срок. В случае нарушения данной конституционной обязанности неотвратимо должно следовать взыскание всей суммы налога (при неисполнении налоговой обязанности), ее недостающей части (при неполной уплате налога), пени (при просрочке налогового платежа), с условием, разумеется, что размер последней не превышает размер нанесенного ущерба государству. Возмещение такого ущерба, возникшего в результате неполной уплаты, равно как при просрочке, должно происходить независимо от каких либо обстоятельств, в том числе и вины налогоплательщика. Основанием применения в данном случае мер восстановления (взыскания недоимки и пени) является сам факт противоправного деяния.

Исследование вопроса о правовой природе залога имущества и поручительства основано на сравнительном анализе со сходными правовыми институтами других отраслей права прежде всего гражданско-правовыми. При этом учитываются два аспекта в подходе к правовой природе залога и поручительства в налоговой сфере: первый - соотношение частного и публичного в рассматриваемой области правоотношений; второй - взаимодействие частных и публичных элементов с отраслями права. Определяющее значение в данном вопросе имеют, по мнению автора, особенности правового положения государства в лице налоговых органов как субъекта конкретных обеспечительных отношений по залогом или поручительству, его целях и задачах, т. е. направленности его деятельности: не как хозяйствующего субъекта, а властного субъекта суверена. Делая вывод о финансово-правовой природе залога и поручительства как способов обеспечения налоговых платежей, диссертант обращает внимание на следующее. Во-первых, непосредственным участником данных отношений признается государство в целом в лице налоговых органов. Во-вторых, государство осуществляет властно организующую деятельность, связанную с реализацией суверенного права на

⁷ Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – М.: Изд-во НОРМА, 2003. С. 506.

взимание налоговых платежей. В-третьих, залоговые и поручительские отношения в налоговой сфере относятся к властно-организационным имущественным отношениям, являющимся результатом соответствующей деятельности государства. Автору представляется обоснованной точка зрения, согласно которой залог и поручительство по способу воздействия на обязанных субъектов, выполняемым функциям и характеру негативных последствий, преодолению которых они служат, относятся к институту защиты права.

Вторая глава работы: «Правовой режим отдельных способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов». В ней проводится исследование правовых основ и практики реализации способов налогового обеспечения. С учетом разграничения способов обеспечения уплаты налогов и их взыскания, первый параграф посвящен анализу правового регулирования залога, поручительства и пени.

Правовой режим залога имущества и поручительства складывается в соответствии с правилами гражданско-правового регулирования. Отмечается, что субсидиарное применение норм гражданского законодательства к установлению залога и поручительства предопределяет некоторые их сходства в механизмах обеспечительного действия с частно-правовыми одноименными правовыми средствами. В этой связи автор не ставит задачу изучения всего комплекса залоговых и поручительских отношений, а только той его части, которая относится к особенностям рассматриваемых отношений, обусловленных спецификой объекта налогового обеспечения.

Также как и залог, теоретическая конструкция поручительства в налоговом праве заимствована из частного права, тем не менее, реализация данных правовых средств происходит в рамках финансово-правовых отношений. Об этом свидетельствуют, в том числе, и указанные в работе особенности правового регулирования поручительства по налоговому законодательству. В соответствии с положениями НК РФ поручительство представляет собой специальный порядок осуществления налогового платежа, установленный налоговым законодательством, и образующий исключение из общего правила о самостоятельной уплате налога. При этом в отличие от налогово-правовой концепции поручительства, согласно которой поручитель берет на себя обязанность исполнить за налогоплательщика его налоговую повинность, в гражданском праве поручитель несет ответственность за неисправного должника. Такая ответственность реализуется в рамках дополнительной к основному обязательству правовой

связи между поручителем и кредитором. Поручитель же в налоговых отношениях, по мнению автора, заменяет собой обязанное лицо - налогоплательщика в рамках того же правоотношения, не создавая при этом новых.

Особое значение в работе уделяется вопросам фактического обоснования обеспечительных отношений. В частности, автор обращает отдельное внимание на существенную особенность договора о залоге или поручительстве в обеспечение налоговых платежей – его заключение является обязательной для обеих сторон в силу указания уполномоченного органа. В связи с этим автор разделяет позицию о публично-правовой природе данного договора, заключаемого на основе и в обеспечение решения уполномоченного органа об изменении срока уплаты налога. Субсидиарное применение положений гражданского законодательства не оказывает решающего влияния на природу договора и регулируемые отношения.

Одним из подтверждений отмеченного ранее существенного сходства взыскания недоимки и взыскания пени, составляющих, по мнению диссертанта, институт защиты права, являются правила НК РФ, устанавливающие единый правовой режим для данных мер правового принуждения.

Финансовое право и налоговое право представляют собой единую систему, включающую материально- и процессуально-правовые нормы. Этим обуславливается необходимость установления таких средств обеспечения, которые могли бы содействовать реализации вытекающих из такой системы норм как материально-правовых, так и процессуально-правовых обязанностей. Способы обеспечения взыскания налоговых платежей - арест имущества и приостановление операций по счетам в банке - правовой режим которых исследуется **во втором параграфе второй главы работы** - направлены на создание гарантий исполнения правоприменительного акта налогового органа. В первом случае за счет имущества налогоплательщика, во втором - денежных средств на счетах в банке. Объектом обеспечения этих средств являются процессуально правовые обязанности по взысканию налога, сбора и соответствующих пеней, вытекающие из акта правоприменения - решения о взыскании.

В данной части исследования диссертант обращает особое внимание на несовершенство положений ст. 77 НК РФ, вызывающих затруднения в фактическом обосновании применения ареста имущества, что негативно отражается на практике применения данного способа обеспечения. На основе комплексного анализа норм ст. 47 и

ст. 77 НК РФ делаются следующие выводы. Во-первых, в состав арестованного имущества не могут включаться денежные средства на счетах в банке; во-вторых, арест, также как приостановление операций, направлен на обеспечение решения о взыскании налога, но при отсутствии или недостаточности денежных средств на счетах в банке, либо отсутствия информации о таких счетах.

На основе анализа правового регулирования способов обеспечения взыскания налоговых платежей выделяется система характерных для данной группы мер признаков. По выполняемой функции они направлены на профилактику уклонения от взимания налогового платежа путем сокрытия имущества или денежных средств на счетах в банке (функция профилактики). Они могут применяться только в связи с принятием налоговым органом решения о взыскании. Объектом обеспечительного действия являются процессуальные обязанности, вытекающие из правоприменительного акта, в связи с этим относятся к группе процессуальных мер государственного принуждения. По характеру они являются вспомогательными мерами по отношению к основным, самостоятельным итоговым мерам государственного принуждения, а именно взысканию налога, сбора, и соответствующих им пеней.

Глава третья: «Проблемы совершенствования обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов». Она посвящена изучению явлений, оказывающих негативное влияние на реализацию обеспечения налоговых платежей. В ней предлагаются пути их преодоления, также выявляются иные возможности правового механизма налогового обеспечения.

Первый параграф третьей главы работы нацелен на выявление эффективности обеспечения налоговых платежей. В нем обращено внимание на тот факт, что проблемы совершенствования правового регулирования той или иной области общественных отношений не могут быть раскрыты в достаточной мере без надлежащего изучения вопросов результативности соответствующих правовых норм. Исходя из общетеоретических, а также ряда отраслевых исследований, в работе понятие эффективности действия налоговых норм связывается со степенью достижения их непосредственных целей. Применительно к обеспечению налоговых платежей речь идет о целях компенсации и профилактики. Отмечается, что эффективность подлежит выявлению относительно правильно установленных целей и фактических результатов, вызванных действием правовых норм. При этом в отличие от установления целей, обу-

словленного применением логических приемов правового исследования, выявление результативности правовых норм представляется возможным только путем проведения специальных социально-правовых исследований.

На основе приведенных в работе статистических сведений относительно практики применения способов обеспечения налоговыми органами на территории Томской области, путем сравнения полученных показателей, автор приходит к выводу о недостаточной эффективности пени как средства восстановления, а также приостановления операций как средства профилактики сокрытия денежных средств на счетах в банке. Как свидетельствуют данные налоговых органов о применении ареста имущества в качестве способа обеспечения взыскания налоговых платежей, практика реализации этой меры процессуального принуждения находится на начальной стадии формирования. В отношении залога имущества и поручительства имеются лишь редкие единичные случаи применения этих правовых средств.

Исследуя условия эффективности правовых основ налогового обеспечения, автор отмечает, что среди них особо значимым является технико-юридическое качество, обеспечиваемое применением прежде всего развитой совокупности требований, составляющих законодательную технику. Как свидетельствуют статистические данные, существенное значение с точки зрения практики применения имеет налоговая пеня. Вместе с тем налоговое законодательство, как отмечает автор, содержит ряд положений, вступающих в противоречие с сущностью пени как правового средства восстановительного характера. Во-первых, в работе излагается критическое отношение к законодательно установленному размеру пени, содержащему, по мнению диссертанта, некоторые элементы наказания. Во-вторых, вследствие недостаточно четкой проработанности законодательной терминологии, пеней в налоговом праве обозначаются различные по содержанию понятия. Так, в качестве санкции за правонарушения, допущенных банками, НК РФ устанавливает платеж, нормативная юридическая конструкция которого, по мнению автора, соответствует понятию правовой ответственности за правонарушение. Также как пеня по ст. 75 НК РФ данный платеж взыскивается пропорционально каждому дню просрочки и соответствует ставке рефинансирования Банка России, однако, как отмечается, на этом, чисто техническом моменте, сходство исчерпывается.

Обращается внимание также на не вполне правомерное употребление термина «солидарная ответственность» в тексте НК РФ. С точки зрения юридической техники такое терминологическое обозначение порядка исполнения налоговой обязанности нельзя признать удачным, поскольку понятие ответственности в налоговом праве имеет вполне конкретное содержание, своеобразное и отличное от принятого в частном праве.

Поскольку результатом получения информации об эффективности законодательства должна быть деятельность, направленная на ее повышение, дальнейшие исследования относятся к выработке конкретных предложений по устранению отмеченных в работе недостатков правового регулирования. Поэтому в завершающем **параграфе второй главы**, на основе теоретических выводов относительно института обеспечения в налоговом праве, определяются необходимые, с точки зрения диссертанта, шаги совершенствования.

В первую очередь, по мнению автора, необходимо совершенствовать теоретические основы налогового обеспечения. Особое значение при этом имеет исследование возможностей разработки налогово-правовой концепции обеспечения налоговых платежей, в том числе его понятия, целей и функций, вычленения отраслевой специфики налогового обеспечения в целом и правовых средств его составляющих, в частности. В этом плане вопросы обеспечения нуждаются в дальнейших комплексных исследованиях как самостоятельная проблема теории налогового права. Кроме того, ряд частных правовых вопросов налогового обеспечения представляет иные, более перспективные по сравнению с существующими, возможности законодательного решения.

Так, по мнению диссертанта, необходимо устранить штрафные элементы в нормативной конструкции пени и регулировать ее предельный размер таким образом, чтобы он не превышал размеров недоимки, как это было предусмотрено первоначальной редакцией НК РФ. Как представляется автору, перспективными являются поправки, вносящие необходимую ясность в нормы, регулирующие способы обеспечения взыскания налогов. Среди перечисленных оснований для наложения ареста необходимо прямо указать и решение о взыскании налога. Поскольку приостановление операций по счетам в банке направленно на профилактику сокрытия денежных средств в целях обеспечения последующего исполнения решения о взыскании, следу-

ет уточнить его понятие. В режиме действия данной меры ограничения не могут распространяться на инкассовые поручения (распоряжения) налоговых органов. Принимая во внимание понятие налогового обеспечения, делается вывод о существенных особенностях приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации и налогоплательщика – индивидуального предпринимателя в банке (абз.2 п. 2 ст. 76 НК РФ). Во-первых, объектом воздействия данной меры является исполнение названными субъектами обязанности по представлению налоговой декларации; во-вторых, указанная мера имеет особую функциональную направленность: призвана пресекать длящееся во времени противоправное деяние. Отмеченное позволяет, по мнению автора, рассматривать данную меру за рамками системы способов обеспечения налоговых платежей.

В настоящий момент практика налогообложения свидетельствует о том, что еще преждевременно говорить об активном использовании залогового и поручительского обеспечения в налоговых отношениях. В отличие от других мер государственного принуждения, установление данных мер во многом зависит от инициативы обязанного субъекта. Их реализация выражает положительную правовую мотивацию налогоплательщиков, направленную на исполнение налоговой обязанности. Это обусловлено механизмом обеспечительного действия данных способов: их установление дает надежные реальные гарантии соблюдения фискальных интересов государства. Данное обстоятельство может способствовать дальнейшей более детальной теоретической разработке залога и поручительства в налоговом праве, их совершенствованию.

Конкретными примерами правового регулирования отдельных способов обеспечения автор обращает внимание на несовершенство налогового понятийного аппарата. Данная проблема носит системный характер, поэтому употребляемая прежде всего в актах законодательства о налогах и сборах терминология, требует детального преобразования с целью выработки и установления единой терминосферы налогового права.

Особо отмечается, что разработку научных концепций в сфере налогообложения необходимо, по мнению диссертанта, ориентировать на практическую деятельность. При этом нельзя не учитывать, что на эффективность правовых норм влияет целая совокупность факторов, среди которых первостепенная роль принадлежит со-

циально-экономическим условиям. Любые обеспечительные средства в силу своего дополнительного характера теряют практическое значение, если основное обязательство не имеет достаточного экономического обоснования. Такая порочность основного налогового обязательства дает объяснения неполной востребованности в настоящий момент возможностей, заложенного потенциала обеспечительных средств, что не означает отсутствие дальнейших перспектив в их использовании.

В заключении подводятся итоги диссертационного исследования, обобщающие основные теоретические и практические выводы и предложения.

Основные положения и выводы диссертации опубликованы автором в следующих работах:

1. Имыкшенова Е.А. Особенности способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов // Правовые проблемы укрепления российской государственности: Сб. статей. Часть 7 / Под ред. В.Ф. Воловича. – Томск: Изд-во Томского ун-та, 2001. 0,3 п.л.

2. Имыкшенова Е.А. Залог и поручительство как способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налоговых платежей // Правовые проблемы укрепления российской государственности: Сб. статей. Часть 13 / Под ред. В.Ф. Воловича. – Томск: Изд-во Томского ун-та, 2002. 0,3 п.л.

3. Имыкшенова Е.А. Совершенствование правовых основ обеспечения обязанностей по налоговым платежам // Правовые проблемы укрепления российской государственности: Сб. статей. Ч. 15 / Под ред. В.Ф. Воловича. – Томск: Изд-во Томского ун-та, 2003. 0,26 п.л.

4. Имыкшенова Е.А. Пеня как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (сборов) // Хозяйство и право. 2003. № 2. 0,6 п.л.