

АДМИНИСТРАТИВНОЕ ПРАВО, ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

© В.Е. СЕВРЮГИН, А.В. ПЕРЕДЕРНИН

admjurati@yandex.ru

УДК 34:339.543(0758)

НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ПРАВОВЫХ ОСНОВ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

АННОТАЦИЯ. Созданная в 90-х гг. прошлого столетия система налогового администрирования, ориентированная преимущественно на удовлетворение бюджетных потребностей, стала одной из причин фискального перекоса в деятельности уполномоченных органов государства, что не соответствует современным задачам социально-экономического развития России.

В этой связи представляется важным и актуальным устранение коллизии правовых норм налогового законодательства, что позволит создать более совершенную нормативно-правовую базу, направленную на упорядочение налогового контроля и документооборота в налоговой сфере, законодательно установить дополнительные гарантии и улучшить условия для добросовестных налогоплательщиков по исполнению ими налоговых обязанностей, добиться снижения конфликтности в системе налогового администрирования и укрепления налоговой законности.

Именно такая концептуальная идея — презумпция налоговой добропорядочности граждан — это тот потенциал, который может и должен быть задействован при реализации правообеспечительной функции налоговых и других уполномоченных органов, причем, с наиболее высокой долей эффективности.

Авторы статьи проводят сравнительный анализ правового регулирования налогового администрирования и вносят ряд предложений по упорядочению налогово-контрольной деятельности на основе систематизации налогово-процессуальных норм НК РФ, что позволит создать правовую основу партнерской направленности деятельности налоговых и других уполномоченных государственных органов.

SUMMARY. Established in the early 90s of the last century the system of tax administration, focused primarily on meeting the needs of the budget, was one of the causes of fiscal imbalance in the activities of the authorized bodies of the state that do not meet modern challenges of social and economic development of Russia.

In this regard, it is important and urgent to remove conflicts of laws in the tax legislation, that will provide a better legal framework aimed at better organization of the tax control and workflow in the sphere of taxation; establish additional legal guarantees and improve conditions for honest taxpayers in their implementation of tax duties; reduce conflicts in the system of tax administration and strengthen the tax law.

It is a vital idea of the presumption of tax honesty of citizens that has the potential that can and should be involved in the implementation of legal functions of tax and other competent authorities, and it should be conducted at the highest level of efficiency.

The authors carried out a comparative analysis of the legal regulation of the tax administration and made a number of suggestions to manage the tax control activities on the basis of systematic tax procedural rules of the Tax Code, which will create a legal framework partnership focus on the tax and other authorized state agencies.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА. Административный процесс, налоговый процесс, налоговый контроль, налоговое администрирование, налоговое нарушение, фискальная процедура.

KEY WORDS. Administrative process, tax process, tax control, tax administration, tax violation, fiscal procedure.

По ряду объективных причин, связанных с распадом Советского Союза и ускоренным созданием в России социально-экономической модели рыночного типа, возникли проблемы с обеспечением бюджетных потребностей государства, что привело к формированию фискального уклона в системе налогового администрирования.

Прошло более 20 лет с начала формирования правовых и организационных основ новой налоговой системы Российской Федерации. За эти годы органами власти всех уровней, судами при активном участии налогоплательщиков была проделана огромная работа по систематизации и кодификации налогового законодательства и совершенствованию налогообложения. Неоднократные изменения и дополнения претерпели все правовые нормы НК РФ, особенно его первой части. Однако до настоящего времени в НК РФ не нашла своего нормативного установления и системного правового регулирования одна из важнейших функций в системе налогообложения — налоговое администрирование.

В федеральном законе «О налоговых органах», в положениях о Федеральной налоговой службе и ее территориальных органах, в которых урегулированы организационные и функциональные отношения по проведению этими органами мероприятий налогового и административного контроля в установленных сферах деятельности, налоговое администрирование в качестве особой функции налоговых органов также не закреплено [1].

На подзаконном уровне правовое регулирование отдельных элементов отношений, составляющих его предмет, в пределах своих полномочий осуществляют органы законодательной власти, Правительство и Министерство финансов Российской Федерации, ФНС России и другие уполномоченные органы исполнительной власти Российской Федерации, ее субъектов и муниципальных образований.

В настоящее время наиболее полными нормативно-правовыми актами регулирования отношений в системе налогового и административного процесса являются Административные регламенты исполнения тех или иных государственных функций и оказания государственных услуг органами исполнительной власти, разрабатываемые в соответствии с рекомендациями Правительства Российской Федерации [2].

К настоящему времени Минфином и ФНС России приняты и введены в действие более 30 Административных регламентов, в которых урегулирован по-

рядок исполнения государственных функций и оказания государственных услуг по различным направлениям деятельности финансовых и налоговых органов [3].

Однако указанные и другие управленческие и нормативные акты также не содержат целостного и системного определения и содержания налогового администрирования.

Более полные меры по совершенствованию налогового администрирования были закреплены в Федеральном законе от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ [4].

Несмотря на то, что предложения и замечания по его тексту, опубликованные специалистами, комментировались во множестве периодических изданий и других средствах массовой информации, следует внести некоторые уточнения относительно общей оценки роли закона в создании правовых основ новой модели налогового администрирования. Разрабатывая и принимая многочисленные дополнения и изменения в НК РФ, законодатели стремились усовершенствовать, прежде всего, порядок производства налоговых проверок и связанные с ними отношения по привлечению к ответственности налоговых правонарушителей, взысканию налогов, пени и штрафов и другие властно-правоприменительные процедуры и отношения. Правильно отмечает Т.Д. Садовская о том, что с принятием данного закона многие существенные проблемы правового регулирования процедур налогового контроля, наконец, нашли свое разрешение, прежде всего, в контрольной деятельности уполномоченных органов [5].

Тем не менее, в обновленном на основе анализируемого и последующих законов НК РФ, отмечается коллизийность, фрагментарность и неполнота правового регулирования налогово-административных отношений. По этому поводу высказывали свои критические замечания и вносили предложения по устранению недостатков правового регулирования налоговых отношений многие специалисты. Например, А.С. Титов отмечает, что многие правовые нормы и положения актов законодательства о налогах и сборах содержат нечеткие формулировки, отсюда неопределенность в их восприятии, толковании и применении. Они создают сложности в правоприменительной практике, в пользовании законодательством рядовыми гражданами, культивируют правовой нигилизм. Нередко влекут вполне конкретно и просчитываемые неблагоприятные финансовые последствия [6].

Совсем не случайно, поэтому, Правительство Российской Федерации осуществляет необходимые меры по формированию новой модели налогового администрирования [7]. Фундаментом такой партнерской, правообеспечительной модели должно быть качественное правовое регулирование административных отношений в области налогообложения, особенно в сфере деятельности налоговых органов. Волюнтаризм и субъективизм в этих отношениях — прямой путь к злоупотреблениям и коррупции, ущемлению прав налогоплательщиков, что не приемлемо, как с моральной, так и содержательной стороны.

Прежде всего, необходимо устранить коллизии, пробелы и другие недостатки, имеющиеся в НК РФ.

Например, в Кодексе оказались не урегулированными надзорные отношения, хотя с 2004 г. в ходе административной реформы, контрольно-надзорная функция установлена в качестве основной для всех Федеральных служб, в том числе и для ФНС России [8].

Кроме того, отмечаются существенные пробелы и противоречия в правовом регулировании форм и методов налогового контроля и надзора, производства экспертизы, изъятия и выемки документов и предметов, осуществления дополнительных и иных мероприятий налогового контроля.

В п. 5 ст. 88 НК РФ указано, что лицо, проводящее камеральную налоговую проверку и установившее факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, обязано составить акт проверки в порядке, предусмотренном статьей 100 НК РФ. Очевидно, что понятие «иное нарушение законодательства о налогах и сборах» требует особого разъяснения, так как никаких иных нарушений законодательства о налогах и сборах, кроме налоговых правонарушений в НК РФ не предусмотрено, а в соответствии со ст. 1 исключительно в НК РФ устанавливаются формы и методы налогового контроля и ответственность за совершение налоговых правонарушений (об иных нарушениях здесь также не упоминается). Не подпадают под понятие иного нарушения законодательства о налогах и сборах деяния, предусмотренные в главе 18 НК РФ, так как в ее правовых нормах урегулированы отношения, связанные с нарушением банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственностью за их совершение. Следовательно, под иными нарушениями законодательства о налогах и сборах законодатель подразумевает подобные факты, совершенные должностными лицами проверяемых организаций — налогоплательщиков. То есть речь идет о совершении административного правонарушения, о чем прямо указано в п. 4 ст. 108 НК РФ, а в п. 15 ст. 101 НК РФ, предусмотрено, что по выявленным налоговым органом нарушениям, за которые физические лица или должностные лица организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо составляет протокол об административном правонарушении. Аналогично урегулировано это правоотношение в п. 13 ст. 101.4 НК РФ, в которой установлен порядок производства по делам о налоговых правонарушениях, выявленных в ходе проведения иных мероприятий налогового контроля (помимо налоговых проверок). В п. 2 ст. 10 НК РФ указано, что производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления, ведется в порядке, установленном соответственно законодательством Российской Федерации об административных правонарушениях и уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации. Таким образом, констатируем, что в НК РФ правоотношение по составлению протокола об административном правонарушении урегулировано в нескольких статьях, то есть явно избыточно. Достаточно оставить п. 2 ст. 10 НК РФ, все остальное — исключить за ненужностью, так как в КоАП РФ порядок производства по делам об административных правонарушениях урегулирован достаточно полно и системно. В п. 5 ст. 88 из словосочетания «иного нарушения законодательства о налогах и сборах» следует исключить слова «о налогах и сборах» и все станет понятно. Акт камеральной проверки составляется при выявлении налогового правонарушения или иного нарушения законодательства (уголовно-наказуемого или административного).

В НК РФ не четко и внесистемно определено содержание «иных мероприятий и других форм налогового контроля», упоминание о которых содер-

жится в п. 2 ст. 100 и других правовых нормах НК РФ. В Кодексе урегулировано производство налоговых проверок, определено содержание и сроки проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, указано на наличие «иных мероприятий контроля», которые в ч. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ превратились из мероприятий в другие формы. Очевидно, что под «иными мероприятиями и другими формами» подразумеваются другие действия помимо перечисленных в п. 6. ст. 101 НК РФ. Сомнительно, что в перечень «иных мероприятий» правомерно отнести действия, указанные в ч. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ, так как в их числе предусмотрены такие, которые могут быть проведены исключительно в процессе производства выездной налоговой проверки (например, осмотр помещений и территорий).

Исходя из анализа положений ст. ст. 31, 82 и других правовых норм НК РФ, к иным контрольным мероприятиям возможно отнести: приостановление операций по счетам в банке и наложение ареста на имущество (п.п. 5 п. 1 ст. 31, ст. ст. 76, 77 НК РФ); проверку данных учета и отчетности (п. 2 ст. 82 НК РФ), взаимное информирование уполномоченных органов по вопросам налогообложения (п. 3 ст. 82 НК РФ), предоставление соответствующей информации банками, регистрационными, лицензионными и иными уполномоченными органами, истребование документов и сведений налоговыми органами, иные сообщения и другие действия и информация, содержащие сведения о налоговых правонарушениях ст. ст. 60, 85, 86, 90, 93, 93.1 НК РФ, а также действия, связанные с исполнением решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки и производством по взысканию налогов (ст. ст. 45-48 НК РФ).

К другим формам налогового контроля следует отнести совместную с налогоплательщиком сверку уплаченных налогов (п. 7. ст. 45, п. 3 ст. 78 НК РФ).

Согласно положениям ст.ст. 101 и 101. 4 НК РФ в настоящее время действует различный порядок рассмотрения дел о правонарушениях, выявленных в ходе проведения налоговых проверок (ст. 101 НК) либо иных мероприятий налогового контроля (ст. 101.4 НК). Предметы правового регулирования в данном случае настолько близки, что позволяет объединить их в едином процессуальном комплексе. Об этом достаточно подробно писал А.В. Передернин в монографии, посвященной анализу состояния и проблем налогового администрирования [9].

Тем не менее, более глубокого исследования и выработки соответствующих рекомендаций по совершенствованию правового регулирования требуют процессуальные отношения по применению налоговых санкций. В НК РФ не полно и не точно определены (либо совсем не определены) понятие, задачи, формы, методы и структура производства налогового контроля, порядок рассмотрения материалов налоговых проверок и о налоговых правонарушениях. Вместо четкого и определенного, крайне важного, института права в оборот введены понятия-суррогаты: «вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки» вместо строгого и полного «производства по рассмотрению материалов налоговой проверки», «применение налоговых санкций», вместо «порядок назначения наказания» и другие термины и понятия, приво-

дящие к ущербу процессуально-контрольной процедуры либо прямо наносящие правоприменителю на фискальную сущность таких процедур.

В рамках одной статьи нет возможности провести полный, системный анализ проблем, связанных с совершенствованием правового регулирования налогового администрирования. Учитывая, что прямые указания по осуществлению и совершенствованию налогового администрирования содержатся было бы правильно совсем отказаться от фрагментарного внесистемного внесения изменений и дополнений в ч. 1 НК РФ, выделить в нем отдельный раздел «Налоговое администрирование» и по главному урегулировать правоотношения, составляющие его содержание, что поможет в поиске и применении налогового законодательства, позволит устранить дублирование правовых норм, пробельность, коллизионность и другие недостатки действующего НК РФ [10].

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Закон Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 1999. № 28. Ст. 3484.
2. Постановление Правительства РФ от 16.05.2011 № 373 (ред. от 03.12.2012) «О разработке и утверждении административных регламентов исполнения государственных функций и административных регламентов предоставления государственных услуг» // «Собрание законодательства Российской Федерации» 30.05.2011. № 22. Ст. 3169.
3. Приказ ФНС России от 18.12.2012 № ММВ-7-6/976@ «Об утверждении регламентов, обеспечивающих функционирование Интернет-сервиса ФНС России» URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW>
4. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Российская газета. 2006. 29 июля.
5. Садовская Т.Д. Актуальные проблемы совершенствования налогового контроля в Российской Федерации в условиях административной реформы: Монография. Тюмень: Изд-во Тюменского государственного университета, 2007. С. 99.
6. Титов А.С. Правовые коллизии в законодательстве, регулирующем деятельность по налоговому администрированию // Реформы и право. 2008. № 1.
7. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 годов URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=129118>
8. Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 (ред. от 22.06.2010) «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства Российской Федерации. № 11. 15.03.2004. Ст. 945.
9. Передернин А.В. Налоговое администрирование: состояние; проблемы; перспективы: монография. Тюмень: Изд-во Тюменского государственного университета, 2010. 248 с.
10. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: монография. М.: РИОР: ИНФРА-М, 2013. 246 с.

REFERENCES

1. Law of the Russian Federation, of 21 March 1991. No. 943-1 «Concerning the tax authorities of the Russian Federation». *Sobranie zakonodatel'stva Rossijskoj Federacii — Collection of the Legislative Acts of Russian Federation*. 1999. No. 28. Art. 3484 (in Russian).

2. Degree of the Government of the RF, of 16 May 2011 No. 373 (ed. 3 December 2012) «On the development and approval of administrative rules of execution of public functions and administrative regulations for the provision of public services». *Sobranie zakonodatel'stva Rossijskoj Federacii — Collection of the Legislative Acts of Russian Federation*. 30 May 2011. No. 22. Art. 3169 (in Russian).

3. Order of the Federal Taxation Service of Russia, of 18 December 2012 No. MMB-7-6/976@ «*Ob utverzhdenii reglamentov, obespechivajushhih funkcionirovanie Internet-servisa FNS Rossii*» («On the approval of the regulation, that ensures functioning of the Internet-service of the FTS of Russia») Available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW> (in Russian)

4. Federal Law, of 27 July 2006. No. 137-FZ «On the introduction of changes into part one and part two of the Tax Code of the Russian Federation and into separate legal acts of the Russian Federation due to measures taken to improvement of tax administration». *Rossijskaja gazeta — Russian newspaper*. 2006. 29 July (in Russian).

5. Sadovskaja, T.D. *Aktual'nye problemy sovershenstvovaniya nalogovogo kontrolja v Rossijskoj Federacii v uslovijah administrativnoj reformy* [Current issues of tax control improvement in the Russian Federation in conditions of administrative reform]. Monograph. Tyumen: Tjumenskij gosudarstvennyj universitet publ., 2007. P. 99 (in Russian).

6. Titov, A.S. Legal conflicts in the legislation, regulating tax administration. *Reformy i pravo — Reforms and law*. 2008. No. 1 (in Russian).

7. *Osnovnye napravlenija nalogovoj politiki Rossijskoj Federacii na 2013 g. i na planovyj period 2014 i 2015 godov* (Major directions of the Russian Federation tax policy in 2013 and for the planning period of 2014 and 2015). Available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=129118> (in Russian)

8. Order of the President of the RF of 9 March 2004 No 314 (ed. 22 June 2010) «On the System and Structure of Federal Executive Branch Agencies». *Sobranie zakonodatel'stva Rossijskoj Federacii — Collection of the Legislative Acts of Russian Federation*. No. 11. 15 March 2004. Art. 945 (in Russian).

9. Peredernin, A.V. *Nalogovoe administrirovanie: sostojanie; problemy; perspektivy* [Tax administration: state; problems; perspectives]. Monograph. Tyumen: Tjumenskij gosudarstvennyj universitet publ., 2010. 248 p. (in Russian)

10. Demin, A.V. *Neopredelennost' v nalogovom prave i pravovye sredstva ee preodolenija* [Ambiguity in the tax law and legal means to overcome it]. Monograph. Moscow: RIOR: INFRA-M, 2013. 246 p. (in Russian)