

На правах рукописи

Маслов Кирилл Владиславович

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИОННОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ**

Специальность: 12.00.14 – административное право, финансовое право,
информационное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Тюмень -2011

Работа выполнена на кафедре государственного и муниципального права федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского»

Научный руководитель: Заслуженный юрист Российской Федерации, доктор юридических наук, профессор,
Костюков Александр Николаевич

Официальные оппоненты: Заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, доктор юридических наук, профессор,
Сенцова (Карасева) Марина Валентиновна

кандидат юридических наук, доцент
Передернин Анатолий Васильевич

Ведущая организация: федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования "Алтайский государственный университет"

Защита состоится «17» декабря 2011 года в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.274.06 в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Тюменский государственный университет» по адресу: 625000, г. Тюмень, ул. Ленина, д. 38 (зал заседаний Ученого совета, ауд. 303).

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Тюменский государственный университет».

Автореферат разослан «___» _____ 2011 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
доктор юридических наук, профессор



В. Д. Плесовских

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В последние годы информационная составляющая публичной власти становится объектом все более пристального внимания руководства страны и всего общества. Отдельные разделы федеральных целевых программ, концепций социально-экономического развития и административной реформы, программные документы в целом посвящены необходимости широкого применения информационных технологий в государственном управлении¹.

В нормативных актах и теоретических исследованиях правовой проблематики налогообложения понятие «налоговое администрирование», как правило, используется в контексте государственного управления. Президентом и Правительством страны повышение его качества признается одним из приоритетных направлений государственной политики².

Учитывая превалирующее информационное содержание налогового администрирования как одного из видов государственной управленческой деятельности, в современных условиях на первый план в механизме его правового регулирования выходят средства, регламентирующие обеспечение налогового администрирования необходимыми сведениями.

Законодательство о налогах и сборах претерпевает большие изменения в части регулирования операций с информацией, необходимой для эффективного налогового администрирования. Одним из наиболее ярких примеров является принятие Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ, который внес значимые коррективы в порядок представления отчетности и иных сведений в органы налогового администрирования частными субъектами.

Вместе с тем в обновленной редакции Концепции административной реформы констатируется недоступность сведений, собираемых ведомствами, для оперативного использования другими органами исполнительной власти. На практике такое положение приводит к значительным временным задерж-

¹ См., напр.: *Электронная Россия (2002–2010 годы)* : федеральная целевая программа : утв. постановлением Правительства Российской Федерации от 28 января 2002 г. № 65 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 5, ст. 531. С. 1660–1718 ; *Концепция* использования информационных технологий в деятельности федеральных органов государственной власти до 2010 года : утв. распоряжением Правительства Российской Федерации от 27 сентября 2004 г. № 1244-р // Там же. 2004. № 40, ст. 3981. С. 8924–8945 ; *Концепция* административной реформы в Российской Федерации в 2006–2010 годах : утв. распоряжением Правительства Российской Федерации от 25 октября 2005 г. № 1789-р // Там же. 2005. № 46, ст. 4720. С. 13842–13872.

² См., напр.: *О бюджетной политике в 2011–2013 годах* : бюджетное послание Президента Российской Федерации Федеральному собранию от 29 июня 2010 г. // Официальный сайт Президента России. URL: <http://kremlin.ru/news/8192> (дата обращения 10.01.2011) ; *Основные направления деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2012 года* : утв. распоряжением Правительства Российской Федерации от 17 ноября 2008 г. № 1663-р // Собрание законодательства Российской Федерации. 2008. № 48, ст. 5639. С. 14449–14527.

кам при межведомственном обмене информацией, многократному сбору и дублированию сведений в разных системах.

Межведомственный информационный обмен характеризуется несогласованностью, отсутствием четкой управляемости, нежеланием ведомств представлять имеющуюся у них актуальную информацию. По оценкам руководства налоговой службы, из-за некорректности сведений, получаемых ими, в частности, от ведомств, которые осуществляют регистрацию и учет недвижимости, под налогообложение подпадает только 40% объектов недвижимого имущества. Также невысоко число органов местного самоуправления, исполняющих обязанность по представлению сведений об объектах налогообложения³. Около 60% опрошенных автором сотрудников налоговой службы указали на необходимость совершенствования норм об информационном обеспечении их деятельности.

Проблемы, возникающие в исследуемой сфере, недостаточно освещены юридической наукой, прежде всего, в силу неопределенности в их отраслевой принадлежности. Отсутствуют работы, посвященные комплексному анализу норм о получении и представлении информации органами государственного управления в налоговой сфере с точки зрения их целевого назначения – информационного обеспечения налогового администрирования.

Изложенное указывает на актуальность изучения правового регулирования информационного обеспечения налогового администрирования, системы его средств, а также разработки способов их совершенствования.

Степень научной разработанности темы. Комплексного исследования новейших норм, регулирующих получение и представление информации органами государственного управления в налоговой сфере, в контексте их общего целевого назначения – информационного обеспечения налогового администрирования - не предпринималось. Предметом внимания правоведов в разное время становились либо вопросы информационного обеспечения государственного управления в целом (в работах А. Б. Агапова, А. Б. Венгерова, И. Л. Бачило, И. А. Кубасовой, М. А. Нагорной, О. В. Мелкадзе, В. Н. Мирошниченко, Ю. Г. Просвирнина и др.), либо отдельные аспекты использования информации в деятельности налоговых органов (например, в работах М. Е. Верстовой, И. И. Кучерова, Д. Г. Бурцева, А. Ю. Ильина, Д. Г. Коровяковского, А. В. Торшина).

Близкие по объекту изучения диссертационные исследования провели в 2008 и 2009 гг. А. Ю. Алипченков и Ю. В. Гребенников. Однако авторы рассматривали узкий круг норм и основанных на них правоотношений. Так, А. Ю. Алипченков подверг анализу отношения, опосредующие лишь одну группу операций с информацией (обмен), с участием одной группы субъектов налогового администрирования (налоговых органов). Предметом исследования Ю. В. Гребенникова стала деятельность только налоговых органов по формированию, переработке, сохранению и использованию информаци-

³ Мишустин М. В. Повышение качества и эффективности налогового администрирования // Российский налоговый курьер. 2010. № 13–14. С. 16–20.

онных ресурсов. За период, прошедший после появления данных работ, законодательство, регулирующее информационные отношения с участием органов налогового администрирования, претерпело значительные изменения (связанные в том числе с принятием Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ), которые также требуют теоретического осмысления.

Анализ указанных общих и специальных исследований позволил определить предмет, приоритеты нашего диссертационного исследования, а также переосмыслить полученные учеными результаты применительно к современным политико-правовым условиям.

Объектом исследования является совокупность общественных отношений, возникающих в связи с информационным обеспечением налогового администрирования.

Предмет исследования составили совокупность правовых норм, которые регламентируют отношения, возникающие в связи с информационным обеспечением налогового администрирования, научные взгляды в данной сфере, а также тенденции и перспективы развития нормативного и индивидуального правового регулирования этих отношений в современных политико-правовых условиях.

Целью исследования является определение концептуальных основ правового регулирования информационного обеспечения налогового администрирования и разработка предложений по их реализации в законодательстве и правоприменительной практике.

Для достижения поставленных целей в диссертационном исследовании решаются следующие *задачи*:

- 1) выявить существенные признаки и сформулировать понятие информационного обеспечения налогового администрирования;
- 2) определить цели и принципы правового регулирования информационного обеспечения налогового администрирования;
- 3) раскрыть систему средств правового регулирования в рассматриваемой сфере;
- 4) обосновать отраслевую принадлежность норм, регулирующих информационное обеспечение налогового администрирования;
- 5) изучить состояние правового регулирования отношений по информационному обеспечению налогового администрирования различными субъектами (органами публичной власти, включая органы налогового администрирования, частными субъектами);
- 6) выявить проблемы в регулировании информационного обеспечения налогового администрирования различными субъектами и сформулировать предложения по их разрешению;
- 7) проанализировать зарубежный опыт правового регулирования отношений по информационному обеспечению налогового администрирования и выделить нормы, приемлемые для использования в современных российских политико-правовых условиях.

Методологическая основа исследования. Исследование осуществляется путем применения как общенаучных, так и частнонаучных методов.

В основе изучения лежит метод системного анализа, и в силу этого исследование основывается на положении о том, что все отношения по информационному обеспечению налогового администрирования, равно как и средства их регулирования, находятся в системной взаимосвязи. В работе широко применяется диалектический метод, который дает возможность изучать проблемы в единстве их социального содержания и юридической формы, осуществлять системный анализ правовых предписаний в области, являющейся предметом исследования.

В исследовании используются также иные общенаучные методы (анализ и синтез, индукция и дедукция, наблюдение, статистический метод, методы формальной логики) и частнонаучные методы (формально-юридический, сравнительно-правовой, контент-анализ, анкетирование).

Теоретическая база исследования предопределена комплексным характером рассматриваемых норм и отношений. В связи с неразработанностью предмета исследования в рамках одной отраслевой правовой науки теоретической основой служили труды ученых в области финансового права (Д. В. Винницкого, Е. Ю. Грачевой, С. В. Запольского, М. В. Карасевой (Сенцовой), А. Н. Козырина, И. И. Кучерова, Г. В. Петровой, А. С. Титова, А. Ю. Алипченкова, Ю. В. Гребенникова, В. И. Ступакова), административного права (Д. Н. Бахраха, Л. Ш. Гумеровой, А. В. Демина, Ю. М. Козлова, В. Н. Мирошниченко, О. В. Мелкадзе, Н. Р. Нижник, В. Д. Плесовских, В. Е. Севрюгина, В. Д. Сорокина, Ю. Н. Старилова, В. А. Юсупова) и информационного права (А. Б. Агапова, И. Л. Бачило, А. Б. Венгерова, В. А. Копылова, П. У. Кузнецова, В. Н. Лопатина, М. М. Рассолова, Ю. Г. Просвирнина). Содержание и выводы исследования базируются также на общетеоретических трудах С. С. Алексеева, В. Н. Карташова, Н. И. Матузова, М. Ф. Маликова, Е. Б. Пашуканиса.

Объект и цели исследования обусловили обращение к работам ученых-экономистов Л. И. Гончаренко, В. Г. Князева, В. А. Красницкого, М. В. Мишустина, Б. А. Райзберга, а также юристов, исследовавших сущность информационного обеспечения в рамках иных научных специальностей, – О. А. Белова, А. И. Одинцова, Е. В. Паршиной, В. В. Сурина.

Задача изучения опыта зарубежных стран в рассматриваемой сфере предопределила обращение к работам иностранных ученых Р. Берда (Richard M. Bird), Р. Гордона (Richard K. Gordon), Г. Дженкинса (Glenn P. Jenkins), А. Маас (A. Maas), Дж. Мартинеса-Васкеса (J. Martinez-Vasquez), Б. Озгена (B. F. Ozgen), М. Радвана (Michael Radvan), Дж. Зейферта (J. Zeifert), Э. Золта (Eric M. Zolt).

Эмпирическую базу исследования составили: материалы судебной и иной правоприменительной практики, включая решения Конституционного Суда РФ, постановления Пленума и Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ по вопросам применения положений Налогового кодекса РФ и Кодекса РФ об административных правонарушениях, судебные акты федеральных арбитражных судов округов и арбитражных судов субъектов РФ, судов общей юрисдикции, обзоры судебной практики; межведомственные согла-

шения об информационном взаимодействии; данные интернет-ресурсов органов власти; аналитические материалы, результаты социологических опросов (в том числе проведенного автором среди сотрудников налоговых органов в Омской области в 2010 г.).

Весь процесс сбора, обработки и анализа статистической и социологической информации осуществлялся на основе соблюдения требований репрезентативности и иных требований, предъявляемых к социологическим исследованиям.

В качестве **нормативной базы исследования** использованы нормативные правовые акты Российской Федерации и ряда зарубежных стран.

Научная новизна исследования заключается в том, что диссертация представляет собой одно из первых комплексных исследований правового регулирования информационного обеспечения налогового администрирования. На основе анализа новейшего законодательства и обобщения практики его применения предпринята попытка выявить и разрешить теоретические и практические проблемы в рассматриваемой области, что позволило сформулировать следующие **новые или содержащие элементы новизны положения**, выносимые на защиту:

1. Информационное обеспечение налогового администрирования представляет собой деятельность органов налогового администрирования, иных органов публичной власти и частных субъектов по распространению, а также производству и хранению в целях распространения информации, необходимой и достаточной для осуществления государственной управленческой деятельности в сфере налогообложения во всех ее формах, с целью эффективного исполнения законодательства о налогах и сборах как органами администрирования, так и иными участниками налоговых отношений.

2. Правовое воздействие на отношения по информационному обеспечению налогового администрирования становится эффективным только при системном действии средств правового регулирования. Это означает необходимость нормативного закрепления правил, в совокупности устанавливающих применительно к каждому полномочию органов налогового администрирования:

– перечень информации, необходимой для реализации конкретного полномочия и обязательной для передачи, производства и сохранения в целях передачи;

– круг субъектов, обязанных взаимодействовать с налоговой администрацией при совершении указанных выше операций, и процедуру (включая срок и формы) такого взаимодействия;

– ответственность за нарушение правил информационного обеспечения и порядок привлечения к ней;

– цели и принципы информационного обеспечения, наличие которых облегчит регулирующее воздействие правоотношений, актов правореализации и правосознания при наличии пробелов и коллизий в нормативном массиве.

3. Изучение основополагающих начал теории государственного управления, административного, финансового и информационного права, а также закономерностей их отражения в законодательных актах позволило обосновать общую цель и систему принципов правового регулирования информационного обеспечения налогового администрирования. Общей целью является представление в распоряжение органов налогового администрирования такой информации, которая была бы необходимой и достаточной для осуществления всех функций государственной управленческой деятельности в сфере налогообложения, во всех ее формах.

Правовое регулирование информационного обеспечения налогового администрирования базируется на общих принципах: законности; реальной доступности информации; сокращения количества транзакций; обеспечения сохранности и достоверности информации; полноты и своевременности представления информации; неповторяемости представленной информации; необходимости и достаточности информации; удобства информации для использования; равноправия форм документов; сохранения налоговой тайны.

4. В силу общности предмета, источников, целей и принципов правового воздействия информационное обеспечение налогового администрирования является правовым субинститутом, существующим в составе института информационного обеспечения государственного управления. Сделан вывод о том, что данный субинститут объединяет нормы финансового, административного, международного права и входит в состав информационного права как комплексного правового образования.

5. Отношения по информационному обеспечению налогового администрирования органами публичной власти составляют предмет не финансового, а административного права. Выделены специальные принципы правового регулирования данной группы отношений: консолидация информационных ресурсов и единообразие форм представления информации. С учетом этих обстоятельств обосновывается необходимость исключить регулирование данной группы отношений нормами Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Для этого предлагается в ст. 30 НК РФ предусмотреть отсылочную норму о том, что получение налоговыми органами информации от органов публичной власти осуществляется в порядке, предусмотренном постановлениями Правительства РФ и межведомственными соглашениями. Аргументируется необходимость разработки центральным аппаратом Федеральной налоговой службы РФ (далее – ФНС России) и утверждения постановлением Правительства РФ Типового соглашения об информационном взаимодействии налоговых органов и органов публичной власти. В таком соглашении требуется закрепить максимально возможный перечень субъектов обеспечения и видов представляемой ими информации (включая сведения о выявленных признаках возможных налоговых правонарушений); цели, принципы, сроки и формы информационного взаимодействия; механизмы сверки и корректировки поступающих сведений; периодичность изменения заключенных во их исполнение конкретных соглашений. Конкретные межведомственные соглашения могут в рамках, определенных поста-

новлением Правительства РФ, конкретизировать состав передаваемой информации и сроки ее представления, формы информационного обмена, а также определять должности лиц, ответственных за их исполнение.

6. С учетом административно-правовой природы отношений по информационному обеспечению налогового администрирования органами публичной власти аргументируется целесообразность закрепления ответственности за нарушение последними установленных правил исключительно в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ). Для этого предлагается дополнить п. 4 ст. 30 НК РФ бланкетной нормой об ответственности за нарушение правил информационного взаимодействия, а также изменить ч. 2 ст. 15.6 КоАП РФ, уточнив круг субъектов ответственности и оснований ее наступления.

7. В современных политико-правовых условиях регулирование отношений по информационному обеспечению налогового администрирования частными субъектами наряду с целью передачи налоговой администрации необходимых и достаточных сведений преследует также цель минимизации издержек частных субъектов.

На основе анализа законодательства о налогах и сборах, обобщения практики его толкования и применения предлагается внесение корректив в ряд правил информационного обеспечения налогового администрирования, которые в действующей редакции нарушают баланс интересов налоговой администрации и частных субъектов налоговых отношений, а также не соответствуют целям и принципам регулирования. Предлагается внести изменения в следующие положения НК РФ: в п. 4 ст. 80 в части установления более длительных сроков, в сравнении с общезакрепленными, для добровольного представления налоговой отчетности в электронном виде; в п. 4 ст. 82 в части уточнения перечня сведений, составляющих профессиональную тайну; в ст. 90 в части дополнения прав свидетеля и уточнения оснований для отказа от дачи показаний; в ст. 93 в части предоставления права налоговым органам истребовать относимые документы, созданные за пределами проверяемого периода, и запрета на истребование у налогоплательщика документов, исходящих от органов власти; в ст. 93¹ в части уточнения состава истребуемой информации; в иные положения ст. ст. 93 и 93¹ в части дифференциации форм и сроков представления документов в зависимости от их количества; в ст. ст. 86 и 93¹ в части разграничения предмета регулирования; в ст. 100 в части исключения п. 3¹; в абз. 2 п. 4 ст. 101 в части закрепления права налогового органа использовать в качестве доказательств по делу о налоговом правонарушении сведения, полученные за рамками налоговой проверки, в ст. ст. 119¹, 128 в части увеличения размера санкции; в ст. 126 в части уточнения оснований наступления ответственности и характера санкции; в ст. ст. 126 и 129¹ в целях разграничения указанных составов правонарушений; в ст. 135¹ в части дополнения оснований наступления ответственности.

8. Анализ положений законодательства иностранных государств, регулирующих информационное обеспечение налогового администрирования, а также исследований российских и зарубежных ученых по данному вопросу

указывает на необходимость внесения в Положения о ФНС России и ее территориальных органах, административные и должностные регламенты изменений, которые направлены на активизацию работы налоговой администрации по следующим направлениям:

- выявление способов снижения издержек на представление налоговой отчетности путем формирования рабочих групп с участием налогоплательщиков, проведения социологических исследований (на основе опыта Канады, Австралии, США);

- формирование базы данных относительно налоговых консультантов, руководителей, главных бухгалтеров организаций, применяющих схемы уклонения от уплаты налогов (на основе опыта Норвегии);

- создание и использование географических информационных систем в целях повышения эффективности администрирования имущественных налогов (на основе опыта Мексики);

- обучение сотрудников межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам основам производства товаров (работ, услуг) в соответствующих отраслях экономики с целью эффективного анализа информации о деятельности налогоплательщиков, занятых в этих отраслях (на основе опыта Канады);

- стимулирование (в том числе материальное) лиц, обладающих информацией о возможном совершении налогового правонарушения, к ее раскрытию (на основе опыта США, Германии, Франции);

- организация подразделений целенаправленного сбора сигнальной информации о налогоплательщике из открытых источников (на основе опыта Франции).

Научно-теоретическая и практическая значимость работы состоит в том, что она представляет собой первое комплексное исследование правовой природы отношений, связанных с информационным обеспечением налогового администрирования в современных политико-правовых условиях, позволившее сформулировать выводы, которые могут быть использованы при дальнейшем изучении проблем налогового администрирования и его правового регулирования.

В диссертации содержатся предложения по преодолению выявленных практических проблем в рассматриваемой области, устранению пробелов и коллизий административного, налогового и информационного законодательства, изменению отдельных положений НК РФ, КоАП РФ. Автором определены основные условия типовых соглашений об информационном взаимодействии органов налогового администрирования с иными органами публичной власти.

Положения и выводы диссертационного исследования могут служить базой для дальнейших теоретических разработок, использоваться в преподавательской и исследовательской работе в сфере административного, финансового, информационного права и проблем информационного обеспечения налогового администрирования в Российской Федерации. Возможно приме-

нение результатов и рекомендаций в практической деятельности органов налогового администрирования.

Апробация результатов исследования. Результаты диссертационного исследования обсуждены и одобрены на заседании кафедры государственного и муниципального права ФГБОУ ВПО «Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского». Основные положения и выводы работы нашли отражение в публикациях и выступлениях автора на международных, всероссийских и межрегиональных научных конференциях: «Конституция и экономическое развитие: проблемы России и опыт зарубежных стран» (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов, 11–13 апреля 2008 г.); «Проблемы правоприменения в современной России» (Омск, Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского, 13 марта 2009 г., 19 февраля 2010 г., 18 февраля 2011 г.); «Роль юридического образования и науки в современном развитии Российского государства» (Хабаровск, Хабаровская государственная академия экономики и права, 2 октября 2009 г.); «Конституция Российской Федерации: политико-экономические приоритеты» (Омск, Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского, Законодательное собрание Омской области, 16 ноября 2009 г.); «Актуальные проблемы конституционного и административного права» (Абакан, Хакасский государственный университет им. Н. Ф. Катанова, май 2010 г.); «Проблемы модернизации правовой системы современного российского общества» (Красноярск, Сибирский федеральный университет, 30 сентября – 1 октября 2010 г.); «Современные проблемы финансового и налогового права» (Москва, Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов Российской Федерации, 30 марта 2011 г.).

По теме диссертации подготовлены десять научных статей, четыре из которых опубликованы в изданиях, которые включены в Перечень российских рецензируемых научных журналов, утвержденный Решением Президиума ВАК Минобрнауки РФ. Автором также подготовлена глава, затрагивающая отдельные вопросы взаимодействия налоговых органов и органов местного самоуправления в экономической сфере, в учебнике «Муниципальное право» под редакцией д-ра юрид. наук, профессора А. Н. Костюкова. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2011. 791 с.

Ряд выводов исследования поддержаны мнением сотрудников налоговой службы, что нашло отражение в результатах социологического опроса, проведенного автором в 2010 г. среди сотрудников налоговых органов, расположенных в Омской области.

Некоторые положения и выводы исследования используются в ходе преподавания курсов «Административное право», «Финансовое право» в ФГБОУ ВПО «Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского».

Структура диссертации определена целями и задачами исследования, работа включает введение, три главы, заключение, список использованных источников и приложения.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы исследования, определяются его объект, предмет, цель, задачи, а также методологическая основа исследования, нормативная и эмпирическая база исследования, характеризуется степень разработанности проблемы информационного обеспечения налогового администрирования, теоретическая и практическая значимость исследования, научная новизна диссертационного исследования, содержатся сведения об апробации результатов исследования, структуре диссертации.

В **главе I «Правовая основа информационного обеспечения налогового администрирования»** рассматривается информационное обеспечение налогового администрирования как предмет правового регулирования, исследуется элементный состав правового регулирования; обосновывается отраслевая принадлежность норм, регламентирующих отношения в рассматриваемой сфере.

В *первом параграфе «Информационное обеспечение налогового администрирования как предмет правового регулирования»* анализируются все элементы информационного обеспечения как специфического вида деятельности.

К таким последовательно рассмотренным элементам относятся: объект, субъекты, средства, содержание и цели информационного обеспечения налогового администрирования.

Путем анализа научных работ по налоговому праву и теории налогообложения, а также нормативных и иных государственных актов, в которых используется термин «налоговое администрирование», установлено его соотношение со смежными категориями (налоговый процесс, налоговое правоприменение) и выделены сущностные признаки обозначаемого им явления.

Сформулировано авторское определение налогового администрирования, учитывающее его специфику как объекта обеспечения.

Предложено авторское определение налоговозначимой информации как средства обеспечения налогового администрирования: *сведения (независимо от формы их представления), которые используются для исчисления и уплаты налогов налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами), а также для осуществления органами исполнительной власти государственного управления в налоговой сфере.*

Проанализирован состав операций с информацией, которые носят обеспечительный характер по отношению к налоговому администрированию и могут быть подвергнуты правовому регулированию: это распространение, а также производство и хранение в целях распространения. Сделан вывод о том, что иные выделяемые в литературе операции с информацией либо включаются в состав перечисленных как их элементы, либо не являются обеспечительными по отношению к налоговому администрированию.

Выявлены цели информационного обеспечения налогового администрирования первого, второго и третьего порядка. Определены субъекты информационного обеспечения налогового администрирования.

На основе анализа совокупности выделенных элементов предложена авторская дефиниция информационного обеспечения налогового администрирования как предмета правового регулирования: *это деятельность органов налогового администрирования, иных органов публичной власти и частных субъектов по распространению, а также производству и хранению в целях распространения информации, необходимой и достаточной для осуществления государственной управленческой деятельности в сфере налогообложения во всех ее формах, с целью эффективного исполнения законодательства о налогах и сборах как органами администрирования, так и иными участниками налоговых отношений.*

Во втором параграфе «Средства правового регулирования информационного обеспечения налогового администрирования» последовательно рассматриваются все элементы, оказывающие регламентирующее воздействие на изучаемые отношения.

Путем анализа литературы по общей теории права с учетом специфики отношений по информационному обеспечению налогового администрирования выявлены следующие средства их регулирования: а) правовые нормы; б) правоотношения; в) акты правореализации (включая акты правоприменения); г) правосознание. Отмечается, что эффективность правового регулирования рассматриваемых отношений может быть достигнута только посредством системного действия указанных средств. Особое внимание уделено правовым нормам как обладающим наибольшим регулятивным потенциалом и формирующим модели действия иных средств регулирования. Обоснована необходимость закрепления применительно к каждому полномочию органов налогового администрирования норм, устанавливающих: перечень сведений, необходимых для его осуществления; круг их источников; порядок представления сведений; ответственность за нарушения установленных правил и процедуру привлечения к ней.

Отмечается значительная степень общности норм об информационном обеспечении налогового администрирования, несмотря на их несистематизированность, расположение в различных разделах НК РФ и в подзаконных актах. Во-первых, они регулируют отношения, возникающие по поводу одного предмета – информации, которая обладает существенной спецификой. Во-вторых, они подчинены одной цели – представлению в распоряжение заинтересованных лиц налоговозначимой информации. В-третьих, имеют сформировавшуюся систему источников. В-четвертых, подчинены общей системе принципов (законности, реальной доступности информации, сокращения количества транзакций, обеспечения сохранности и достоверности, полноты и своевременности представления сведений, неповторяемости, необходимости и достаточности информации, удобства ее для использования, равноправия форм документов, сохранения налоговой тайны).

Общность предмета, источников, целей и принципов правового воздействия позволяет говорить об информационном обеспечении налогового администрирования как о правовом субинституте, существующем в рамках института информационного обеспечения государственного управления. Дан-

ный субинститут объединяет нормы финансового, административного, международного права и входит в состав информационного права как комплексного правового образования.

Понимание комплексного характера рассматриваемых норм позволяет системно решать научные и практические задачи по эффективному регулированию отношений между налоговой администрацией и субъектами, которые выступают источниками информации.

В целях определения оптимального состава средств правового регулирования информационного обеспечения налогового администрирования проведена их классификация по следующим основаниям: в зависимости от источника закрепления; отраслевой принадлежности; обеспечиваемой формы налогового администрирования; формы носителя информации; периодичности представления; содержания и статуса источников информации.

Наибольший интерес представляет классификация средств правового регулирования в зависимости от статуса источников возникновения и каналов поступления сведений, поскольку источник, как правило, определяет не только особенности процедуры получения информации, но и специфику дальнейшей работы с ней.

В главе II **«Система средств правового регулирования информационного обеспечения налогового администрирования»** с позиций системного подхода рассматривается текущее состояние правовых норм, регулирующих информационные взаимоотношения между органами налогового администрирования, между ними и иными органами публичной власти, между ними и частными субъектами права, а также определяются общие направления и конкретные способы совершенствования правового регулирования в данной сфере.

В *первом параграфе «Средства, регулирующие информационное обеспечение налогового администрирования органами публичной власти»* проведен анализ норм, регламентирующих информационные отношения органов налогового администрирования с иными органами публичной власти.

Выявлены основные проблемы информационного обеспечения налогового администрирования органами публичной власти, к числу которых относятся несогласованность между сведениями, необходимыми в деятельности налоговых органов, и закреплением обязанностей органов публичной власти по предоставлению таких сведений.

На основе анализа нормативного материала и практики его применения выявлено, что значимыми для налогового администрирования сведениями обладает значительно большее число органов власти в сравнении с перечисленным в Налоговом кодексе РФ. Для обеспечения эффективной деятельности налоговой службы необходимо утверждение постановлением Правительства РФ источников, из которых органы налогового администрирования могут получить всю налоговозначимую информацию, упомянутую в нормах НК РФ. Примерный перечень таких органов власти составлен автором. В положениях об органах публичной власти предлагается предусмотреть обязан-

ность последних сообщать налоговой администрации о выявленных признаках возможных налоговых правонарушений.

Отмечается, что действительно значимые для налогового администрирования сведения нередко не фиксируются органами власти и не поступают в налоговую службу.

Констатируется, что отношения по предоставлению информации органами публичной власти налоговым органам составляют предмет в большей степени административного, нежели налогового права. Они основываются на общих принципах и целях информационного обмена между органами публичной власти во всех сферах управления. Регулирование механизма передачи значимой для налогового администрирования информации должно осуществляться на уровне административных договоров, что не исключает необходимости закрепления в НК РФ специальной нормы о представлении сведений органами публичной власти, отсылающей к постановлениям Правительства РФ и принятым на их основе межведомственным соглашениям. Диссертантом сформулированы базовые условия таких соглашений.

Во *втором параграфе «Средства, регулирующие информационное обеспечение в системе органов налогового администрирования»* проведен анализ правового регулирования информационного обеспечения налогового администрирования налоговыми и таможенными органами; органами внутренних дел; Министерством финансов и финансовыми органами субъектов; Правительством РФ; а также органами, уполномоченными законодательством субъектов Федерации на принятие решений об изменении срока уплаты налога на прибыль организаций.

Информационное взаимодействие органов налогового администрирования, наряду с общими принципами информационного обмена, должно дополнительно основываться на принципе максимальной доступности для органов налогового администрирования имеющейся налоговозначимой информации. Сведения должны передаваться должностными лицами этих органов друг другу посредством применения максимального числа форм взаимодействия. Это не только плановая передача определенных данных, но и оперативные ответы на запросы, унификация форматов используемой информации (а в будущем, при наличии технической возможности, создание единой информационной системы, обеспечивающей возможность удаленного доступа к ней каждого сотрудника всех ведомств); содействие работниками одних органов деятельности других в качестве специалистов; координация контрольных мероприятий; проведение совместных семинаров (конференций).

Обеспечительная функция норм, предусматривающих передачу информации в системе органов налогового администрирования, будет в полной мере реализована лишь тогда, когда наряду с указанием вида сведений будет установлено, кто, в какой орган и в каком порядке обязан их передавать, а также какова будет ответственность за нарушение установленных правил.

Проанализированы уровни и основания информационного взаимодействия между органами налогового администрирования (включая обмен информацией между территориальными органами ФНС России и их подразделе-

ниями), на основе чего выявлены дефекты правового регулирования в данной сфере.

С учетом результатов проведенного диссертантом социологического опроса среди сотрудников налоговых органов, расположенных в Омской области, вносятся конкретные предложения по изменению правовых норм НК РФ и межведомственных соглашений, препятствующих наиболее полной реализации обеспечительной функции правовых норм в рассматриваемых отношениях. Автор также предлагает скорректировать положения должностных регламентов сотрудников налоговой службы в части закрепления четких оснований для взаимодействия инспекторов различных территориальных налоговых органов и отделов внутри одного органа, а также нормативно установить обязанности центрального аппарата ФНС России по формированию ряда баз данных.

В третьем параграфе «Средства, регулирующие информационное обеспечение налогового администрирования частными субъектами права» в контексте обеспечения эффективного налогового администрирования предметно анализируются правовые нормы и регулируемые ими отношения, которые складываются между органами налогового администрирования и следующими субъектами: 1) налогоплательщиками (налоговыми агентами); 2) лицами, обладающими информацией о налогоплательщике (налоговом агенте, плательщике сборов) и обязанными: а) передавать ее в письменном виде по запросам налоговых органов; б) явиться в налоговый орган и сообщить ее в устной форме (свидетели); 3) банками; 4) экспертами; 5) субъектами, представляющими информацию, имеющую значение для учета налогоплательщиков.

Отмечается, что информационное обеспечение налогового администрирования во взаимоотношениях с частными субъектами входит в предмет финансового права (и налогового права как его подотрасли).

Аргументируется, что в современных политико-правовых условиях нормативное регулирование информационного обеспечения налогового администрирования субъектами, не обладающими властными полномочиями, должно следовать двум равновеликим целям: обеспечению налогового администрирования необходимыми и достаточными сведениями и минимизации издержек частных субъектов в процессе такого обеспечения.

Круг общих основ информационного обеспечения налогового администрирования (реальная доступность, сохранность и достоверность информации, полнота и своевременность ее представления, сокращение количества транзакций, равноправие форм документов) при участии в нем частных субъектов дополняется принципом минимизации издержек последних.

Анализ законодательства о налогах и сборах показывает, что нормы налогового права, описывающие получение информации налоговой службой от частных субъектов, в большинстве случаев не следуют приведенным целям и принципам, вследствие чего подлежат корректировке.

На основе анализа законодательства и обобщения практики его применения автором предложены изменения ряда норм Налогового кодекса РФ

(ст. ст. 80, 82, 86, 90, 93, 93¹, 95, 100, 101, 119¹, 126, 128, 129¹, 135¹), Закона РФ «О налоговых органах», действующая редакция которых препятствует полной реализации обеспечительной функции норм, регулирующих рассматриваемую группу отношений.

В главе III «Совершенствование правового регулирования информационного обеспечения налогового администрирования с учетом зарубежного опыта» анализируется практика информационного обеспечения налогового администрирования в зарубежных странах и его нормативная регламентация.

Автором констатируется общность подходов, применяемых в регулировании информационного обеспечения налогового администрирования в России и большинстве развитых зарубежных стран. Вместе с тем многие специфические направления правового регулирования деятельности зарубежных налоговых администраций могут быть успешно внедрены в российскую практику, что значительно повысит эффективность налогового администрирования.

В настоящее время обработка налоговой отчетности, поступившей в бумажном виде, является одним из наиболее ресурсо- и трудоемких процессов в российском налоговом администрировании. В такой ситуации вызывает интерес, в частности, опыт Швеции, где для обработки налоговых деклараций, поданных в бумажном виде, привлекаются частные компании. Тем самым достигается минимизация издержек налоговой службы. Частные сервисные компании привлекаются для управления информационной системой налогового администрирования также, например, в Испании и Канаде.

Практика налогового администрирования в зарубежных странах (США, Франция, Германия, Швейцария) указывает на необходимость однозначного закрепления в национальном законодательстве обязанности налогоплательщика в процессе выездной налоговой проверки предоставлять пояснения по требованию налогового органа, с одновременным установлением ответственности за нарушение такой обязанности.

Практический интерес также представляет опыт Канады, где помимо инспекторов по видам налогов в состав группы проверяющих включают специалиста, знакомого с технологией осуществляемой налогоплательщиком деятельности. Размер и срок возникновения налогового обязательства в первую очередь обусловлены теми или иными хозяйственными операциями. Значительное влияние на существо последних оказывают условия, в которых они совершаются. В связи с этим участие подготовленных налоговой службой специалистов в процессе осуществления проверок в целях разъяснения инспекторам специфики деятельности налогоплательщика способно значительно повысить эффективность налогового контроля. Предложение о привлечении таких специалистов находит однозначную поддержку среди опрошенных автором сотрудников налоговых органов (с ним согласны 70,7% респондентов).

Опыт Швейцарии, Франции, США показывает, что системный подход к использованию информации, получаемой без специального запроса, может

значительно повысить качество налогового администрирования. Следует активизировать сбор и анализ такой информации в системе ФНС России путем формирования штата специальных инспекторов, наделенных подобными полномочиями.

На основе исследования отдельных норм законодательства США, Канады, Норвегии, Мексики, Австралии, Франции, которые регулируют информационное обеспечение налогового администрирования, а также научных работ российских и зарубежных авторов по данному вопросу в параграфе обосновывается внесение изменений в положения о Федеральной налоговой службе и ее территориальных органах, административные и должностные регламенты.

В заключении подводятся итоги проведенного научного исследования, формулируются основные выводы диссертации, предложения по совершенствованию правового регулирования информационного обеспечения налогового администрирования.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в следующих работах автора:

Статьи в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Минобрнауки России для публикации результатов диссертационного исследования

1. Маслов К. В. Налоговое правоприменение и экономическое развитие // Ученые записки юридического факультета. 2008. № 11. С. 160–166 (0,4 п. л.).

2. Маслов К. В. К вопросу о понятии налогового администрирования // Вестник Омского университета. Сер. Право. 2010. № 1. С. 35–40 (0,5 п. л.).

3. Маслов К. В. Дефекты правового регулирования операций с информацией как препятствия в развитии налогового администрирования // Финансовое право. 2011. № 8. С. 17–20 (0,4 п. л.).

4. Маслов К. В. Материально-правовое регулирование предоставления информации налоговой администрации органами публичной власти // Вестник Омского университета. Сер. Право. 2011. № 1(26). С. 93–102 (1,2 п. л.).

Иные публикации

5. Маслов К. В. Процессуальный порядок налогового правоприменения: некоторые проблемы // Право и политика : сб. науч. тр. аспирантов и соискателей / отв. ред. М. П. Клейменов. Омск : Омский гос. ун-т, 2007. Вып. 2. С. 90–93 (0,2 п. л.).

6. Маслов К. В. Гарантии налогового администрирования как предмет юридического исследования // Роль юридического образования и науки в современном развитии Российского государства : сб. мат-лов межрегион. науч.-практ. конф. Хабаровск : РИЦ ХГАЭП, 2009. С. 41–43 (0,2 п. л.).

7. *Маслов К. В.* Правовые проблемы взаимодействия органов государственной власти и местного самоуправления (на примере налогового администрирования) // Конституция Российской Федерации: политико-экономические приоритеты : мат-лы Всерос. науч.-практ. конф. Омск : Изд-во Омского гос. ун-та, 2009. С. 273–283 (0,6 п. л.).

8. *Маслов К. В.* Система гарантий налогового администрирования // Право и политика : сб. науч. тр. аспирантов и соискателей / отв. ред. : М. П. Клейменов, М. С. Фокин. Омск : Изд-во Омского гос. ун-та, 2009. Вып. 4. С. 120–124 (0,3 п. л.).

9. *Маслов К. В.* Природа информационных гарантий налогового администрирования // Актуальные проблемы конституционного и административного права : мат-лы I Всерос. науч.-практ. конф. Абакан : Книжное изд-во «Бригантина», 2010. С. 101–104 (0,2 п. л.).

10. *Глазунова И. В., Маслов К. В.* Дефекты юридической техники как препятствия в информационном обеспечении налогового администрирования // Вестник Гродненского университета. Сер. 4, Право. 2011. № 1(109). С. 50–57 (авторство не разделено).

11. *Маслов К. В., Матненко А. С.* Глава 14 «Полномочия органов местного самоуправления в сфере экономического развития» // Муниципальное право : учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Юриспруденция», «Государственное и муниципальное управление» / под ред. А. Н. Костюкова. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ЮНИТИ-ДАНА : Закон и право, 2011. С. 486–513 (авторство не разделено).

Маслов Кирилл Владиславович

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИОННОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ**

Специальность: 12.00.14 – административное право, финансовое право,
информационное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Подписано в печать 02.11.2011
Уч.-изд. л. 1,2

Формат бумаги А4
Тираж 100 экз.

Полиграфическая лаборатория юридического факультета
ОмГУ им. Ф.М. Достоевского
644065, г. Омск, ул. 50 лет Профсоюзов 100/1