

УДК 351.713

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ КОНСТИТУЦИОНАЛИЗАЦИИ ПРАКТИКИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Ф.А. Балаж

Тверской государственной университет

Статья посвящена проблематике трудностей, с которыми сопряжена практика налогового администрирования в Российской Федерации в связи с институциональной рассогласованностью профильного законодательства и его необходимой конституционализацией.

***Ключевые слова:** налоговое администрирование, законодательство о налогах и сборах, координационная практика налоговых органов, конституционализация профильного законодательства.*

Конституция РФ устанавливает обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57), которая на отраслевом уровне конкретизирована в положении п. 1 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). К сожалению, не все налогоплательщики подходят к выполнению этой обязанности надлежащим и добросовестным образом, и потому на государство в лице уполномоченных органов ложится задача обеспечения требований налогового законодательства посредством налогового администрирования. «Вопросы налогового администрирования в той или иной степени присутствуют в работах, посвященных налоговому, финансовому праву, субъектам налогового права, налоговому процессу, правоотношениям, налоговому контролю и др.»¹. Мы же принципиально важным полагаем конституционный аспект этой практики, с учетом определяющего значения которого и следует подходить ко всем возникающим здесь проблемам. Основными государственными органами, осуществляющими налоговое администрирование в Российской Федерации (взимание налогов и сборов, а также имеющих аналогичную конституционную природу страховых взносов), являются федеральная налоговая служба, таможенные органы, фонд обязательного медицинского страхования и пенсионный фонд. Ранее мы затрагивали проблемы, связанные с частичной разбалансировкой взаимодействия налоговых администраторов², вызванные принятием Федерального закона от 24

¹ Хомяков А.П. К вопросу о понятии и правовой природе налогового администрирования // Финансовое право. 2011. № 4. С. 34.

² Балаж Ф.А. К вопросу о конституционно-правовой состоятельности и следствиях отмены единого социального налога // Проблемы права. 2011. № 1. С. 137–142.

июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»³ (далее – Закон № 212-ФЗ) и сопутствующими изменениями в НК РФ⁴. В настоящей статье остановимся на сходном положении дел, сложившемся между органами внутренних дел и федеральной налоговой службой и подтверждающим то широко признанное в науке мнение, что совершенствование налогового администрирования в значительной степени зависит от устранения пробелов и коллизий в правовых нормах в этой сфере⁵.

Институциональные параметры взаимодействия названных публично-властных инстанций также задаются налоговым законодательством. Согласно ст. 9 НК РФ участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются организации и физические лица, признаваемые в соответствии с налоговым кодексом налогоплательщиками или плательщиками сборов, налоговыми агентами, и *налоговые органы* (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы). Однако конституционное единство цели охраны правопорядка и обеспечения законности предполагает *скоординированное* взаимодействие специализированных (налоговых) органов с органами внутренних дел (далее – ОВД), которым (наряду со следственными органами) в НК РФ посвящена глава 6. Таким образом, координационная практика выступает необходимым подвидом практики налогового администрирования. В частности, согласно ст. 36 НК РФ *по запросам* налоговых органов ОВД участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках (п. 1) и при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных налоговым кодексом к полномочиям налоговых органов, обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган (п. 2). Данные установления, как нетрудно заметить, не конкретизируют *функциональную* нагрузку, в рамках необходимого взаимодействия на ОВД. Не обеспечивают этого, по понятным причинам, и ведомственные конкретизации актуальных налоговых

³ СЗ РФ. 2009. № 30. Ст. 3738.

⁴ Согласно Федеральному закону от 24 июля 2009 г. № 213-ФЗ утратила силу Глава 24 НК РФ (см.: Рос. газ. 2009. 29 июля).

⁵ См., в частности: Маслов К.В. Дефекты правового регулирования операций с информацией как препятствие в развитии налогового администрирования // Финансовое право. 2011. № 8. С. 17.

запросов⁶. К этому фактору следует подходить критически, как заведомо снижающему эффективность правового регулирования. Ведь «недостаточная законодательная регламентация вопросов координационной практики является крайне серьезным обстоятельством, негативно сказывающимся на эффективности последней»⁷. Правотворческая практика должна неуклонно следовать цели согласования социальных интересов в рамках правообразующего интереса⁸, тем более если воспринимается и осуществляется она в контексте конституционализации системы законодательства и правоприменительной деятельности⁹. Общим (правообразующим) интересом при таком подходе может быть признан только конституционно оптимальный режим административного сопровождения всеобщей конституционной налоговой обязанности. Режим, при котором интересы государства и налогоплательщика получают необходимое согласование.

Полномочия и требования к практике органов ОВД устанавливаются профильным законодательством, институциональную базу которого в настоящий момент представляют Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. «О полиции» №-3 ФЗ¹⁰ (далее – Закон о полиции), а также принятые позднее «пакетные» по отношению к нему законы. Существует и достаточно развернутая подзаконная служебная регламентация в этой области¹¹, но ее ресурс нельзя признать самостоятельным. Законодатель связал назначение полиции с обеспечением общественной безопасности *в целом* (ч. 1 ст. 1 Закона о полиции), а это состояние недостижимо без наведения порядка в

⁶ Своим Письмом от 24.08.2012 № АС-4-2/14007@ «Об участии органов внутренних дел в выездных налоговых проверках», ФНС в целях качественного и полного сбора доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах, повышения эффективности совместной работы поручила *в обязательном порядке инициировать* привлечение сотрудников органов внутренних дел для участия в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках в прямо определенных случаях // СПС «КонсультантПлюс».

⁷ Максуров А.А. Эффективность координационной практики. Ярославль, 2005. С. 95.

⁸ Проблемы общей теории права и государства. / под ред. В.С. Нерсесянца. М., 2003. С. 513.

⁹ О связанных с этим требованиях к юридической практике см., в частности: Крусс В.И. Понятие, актуальность и формы конституционализации права // Вестн. ТвГУ. Серия «Право». 2012. № 19. С. 104–119.

¹⁰ СЗ РФ. 2011. № 7. Ст. 900.

¹¹ Приказом МВД РФ № 495, ФНС РФ № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 (ред. от 14.11.2011) были утверждены Инструкция о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок и Инструкция о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения // Рос. газ. 2009. 16 сент.; 2011. 28 дек.

налогообложении. Как справедливо указывается в литературе, «эффективная реализация налоговых норм – одно из важнейших условий стабильного и последовательного развития современного российского общества, его экономическая и социальная основы»¹². Понятно, что без определенной правоохранительной специализации такая эффективность недостижима. Обязанности по взаимодействию с налоговыми органами возложены на подразделения по экономической безопасности и противодействию коррупции, из чего следует, что в соответствии с положением п. 28 ч. 1 ст. 13 Закона о полиции именно они имеют право и должны в рамках совместных выездных налоговых проверок осуществлять оперативно-розыскную деятельность *в целях* выявления, предупреждения, пресечения и раскрытия преступлений. В соответствии с п. 34 ч. 1 ст. 12 Закона о полиции, корреспондирующего с положениями п. 2 ст. 36 НК РФ, в налоговый орган в десятидневный срок для принятия решения направляются материалы о выявленных при проведении оперативно-розыскных действий нарушениях налогового законодательства. В принципе это логично, так как на данном этапе налогового администрирования еще не выявлены обстоятельства, позволяющие говорить о признаках совершения налогоплательщиком какого-либо правонарушения, и идет предварительная проверка его деятельности. Тут-то и обнаруживается рассогласованность норм действующего законодательства¹³. Согласно ст. 7 Федерального закона от 12 августа 1995 г. «Об оперативно-розыскной деятельности» №144-ФЗ (ред. от 29.11.2012)¹⁴ (далее – Закон об ОРД), основаниями для проведения оперативно-розыскных мероприятий являются либо наличие возбужденного уголовного дела, либо, если нет достаточных данных для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, ставшие известными органам, осуществляющим оперативно-розыскную деятельность, сведения о признаках подготавливаемого, совершаемого или совершенного *противоправного* деяния, а также лицах, его подготавливающих, совершающих или совершивших. Причем, как установил Конституционный Суд РФ, исходя из смысла Закона об ОРД, его ст. 1, 2, 7, ч. 2 ст. 8 и ст. 10, определяющих цели, задачи, основания и условия проведения оперативно-розыскных мероприятий, под противоправным деянием подразумевается лишь уголовно наказуемое деяние, т. е. преступление; когда же в ходе оперативно-розыскной деятельности обнаруживается, что речь идет не о преступлении, а об иных видах правонарушений, то проведение оперативно-розыскных

¹² Власенко Л.В. Налоговые правовые позиции судов: теория и практика: монография. М., 2011. С. 5.

¹³ К сожалению, даже в работах предметной направленности об этом зачастую ничего не говорится. См., например: Комлев В.Н. Об участии полиции в налоговых проверках // Налоги. 2011. № 5. С. 10–13.

¹⁴ СЗ РФ. 1995. № 33. Ст. 3359.

мероприятий в силу ст. 2 и ч. 4 ст. 10 должно быть прекращено¹⁵. Таких данных в запросах налоговых органов, как правило, не содержится и содержаться *не может*: нельзя официально заявлять о наличии признаков противоправного налогового деяния, пока не проведена (не закончена) налоговая проверка.

Казалось бы, именно на стадии идущей налоговой проверки и целесообразно подключить ОВД с целью совместного документирования возможных противоправных схем, но это формально противоречит приведенной выше статье Закона об ОРД и плохо соотносится с конституционным принципом презумпции невиновности. Таким образом, Существующую коллизию можно, казалось бы, преодолеть благодаря упоминаемому положению п. 34 ст. 12 Закона о полиции, согласно которому ОВД должны направлять материалы в налоговый орган для принятия по ним решения при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов. Логично полагать, что это правило касается ОВД независимо от их правоохранительной специализации и, если в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий стало известно о совершаемых противоправных действиях в сфере налогообложения, соответствующие службы обязаны направить материалы в налоговый орган. Однако в ст. 11 Закона об ОРД, регламентирующей порядок использования результатов оперативно-розыскной деятельности и устанавливающей круг лиц, которым они могут быть предоставлены, о налоговых органах ничего не говорится. На практике эти положения трактуют буквально, что соответствует характеру публично-правовых установлений о статусах и компетенции. В результате получается замкнутый круг: в налоговом законодательстве декларируется совместная работа правоохранительных органов при координирующей роли налоговых органов, а приступить к решению поставленных задач нельзя в силу несогласованности законодательных положений. «Различными авторами по вопросу о возможности принятия уголовно-процессуальных решений по материалам ОРД, содержащим признаки состава налогового преступления, но по которым налоговым органом *de-jure* не установлен факт совершения нарушения налогового законодательства и, соответственно, не принято решение об этом, высказывается единая точка зрения. Без вступившего в силу решения налогового органа уголовное дело не должно направляться в суд с обвинительным заключением, по делу не может быть принято решение об освобождении лица от уголовной ответственности, так как факт

¹⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 14.07.1998 № 86-О по делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности» по жалобе гражданки И.Г. Черновой // СЗ РФ. 1998. № 34. Ст. 4368.

совершения налогового правонарушения не зафиксирован компетентным органом в установленном законе порядке»¹⁶.

С учетом общих требований конституционной законности обозначенная выше коллизия все же преодолевалась следующим образом: если на стадии выездной налоговой проверки выявлялась схема уклонения от уплаты налогов, налоговый орган направлял в ОВД запрос об участии в выездной налоговой проверке. Руководствуясь полученным запросом, ОВД проводили совместные мероприятия с налоговым органом в рамках НК РФ и параллельно с этим специальные подразделения этих органов проводили оперативно-розыскные мероприятия в рамках Закона об ОРД. При подтверждении противоправных действий, не дожидаясь решения налогового органа, материалы оперативно-розыскной деятельности предоставлялись в следственные органы для возбуждения уголовного дела. Налоговый орган при этом выносил свое решение и, если налогоплательщик оспаривал его в арбитражном суде, выходил с ходатайством перед судом о запросе материалов из уголовного дела. С учетом того, что, как правило, уголовные дела расследовались быстрее, чем шла процедура обжалования решения налогового органа, в арбитражный суд мог предоставляться приговор о виновности налогоплательщика в уклонении от уплаты налогов либо, если уголовное дело еще не было расследовано, легализованные материалы оперативно-розыскной деятельности. В итоге совместными скоординированными действиями налоговых органов и ОВД часто удавалось достичь возложенных на них целей по обеспечению конституционной законности в практике налогообложения и защитить государственные экономические интересы.

Ситуация изменилась в худшую сторону после вступления в силу Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 407-ФЗ, внесшего дополнения в ст. 140 УПК РФ¹⁷. Теперь поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198 – 199.2 УК РФ, служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Непосвященным достаточно трудно представить, насколько громоздкой и сопряженной с разнообразными «факультативными» вариантами ее недобросовестного затягивания налогоплательщиками оказывается процедура подготовки и оформления таких материалов. В частности, по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщику вручается акт о ее результатах,

¹⁶ Маслов И., Новиков А. Нерешенные проблемы стадии возбуждения уголовного дела при рассмотрении сообщений о налоговых преступлениях // Уголовное право. 2011. № 5. С. 85–90.

¹⁷ СЗ РФ. 2011. № 50. Ст. 7349.

на который он может написать возражения¹⁸; с учетом возражений налогоплательщика выносится решение налогового органа о результатах выездной налоговой проверки, которое налогоплательщик имеет право обжаловать в вышестоящий налоговый орган¹⁹; наступает период досудебного разрешения возникшего публично-правового спора; налогоплательщик, которому отказано в удовлетворении его жалобы, имеет право обжаловать его уже в арбитражный суд и затем обратиться в апелляционную и кассационную инстанции (что, как правило, и происходит); и только если в течение двух месяцев после вступления в силу решения арбитражного суда налогоплательщик не уплатил сумму, причитающуюся к уплате в бюджет (с учетом пеней и штрафов), материалы направляются для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Такая многоэтапная процедура получила признание своей конституционности в правовых позициях Конституционного Суда РФ, актах органов конвенционной юстиции, соответствует общепризнанным принципам и нормам международного права, букве и духу Конституции РФ, и мы, разумеется, не можем ставить под сомнение ее состоятельность. В частности, Конституционный Суд РФ неоднократно подчеркивал, что, вытекающее из ст. 46 Конституции РФ и обеспечивающее законное осуществление гражданами и юридическими лицами иных прав право на обжалование в суд любого правового акта обеспечивается – по жалобам граждан на нарушение их прав и свобод нормативными и ненормативными актами федеральных органов государственной власти – проверкой, осуществляемой на основании гражданского процессуального и арбитражного процессуального законодательства; в соответствии с НК РФ налогоплательщик, полагающий, что его права нарушены актом налогового органа, в том числе актом ненормативного характера, действиями или бездействием

¹⁸ Право налогоплательщиков представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок предусмотрено в подп. 7 п. 1 ст. 21 части первой НК РФ. В соответствии с п. 6 ст. 100 НК РФ лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям.

¹⁹ В соответствии с положениями ст. 137 и п. 1 ст. 138 части первой НК РФ каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права. При этом акт выездной налоговой проверки, как следует из положений, предназначен для оформления результатов такой проверки и сам по себе не порождает изменений в правах и обязанностях налогоплательщиков.

их должностных лиц, может обжаловать их в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд; при этом судебное обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством (ст. 137 и 138)²⁰.

Но нельзя не учитывать и того обстоятельства, что в итоге до направления материалов налоговой проверки, свидетельствующих о необходимости возбуждения уголовного дела, в соответствующие органы может пройти много месяцев и даже лет. Недобросовестные налогоплательщики научились успешно использовать эту временную «фору» для сокрытия следов противоправного деяния, создания объективно непреодолимых трудностей их окончательного изобличения, возмещения причиненного ими вреда бюджету и восстановления конституционной справедливости. Фактически не определена, в частности, общая длительность арбитражной стадии. Можно утверждать также, что с учетом существующей практики рассмотрения дел в арбитражном суде многие дела проигрываются налоговой службой по формальным основаниям и *именно потому*, что предоставить суду в качестве процессуальных доказательств результаты оперативно-розыскной деятельности в отношении налогоплательщиков не могут ни сами налоговые органы, ни получившие эти оперативно-розыскные данные ОВД.

На наш взгляд, такое положение дел далеко от конституционного; оно существенно снижает эффективность принимаемых государством мер по оптимизации налогообложения и декриминализации экономики, способствует росту коррупции, выводу значительной части доходов хозяйствующих субъектов в теневой оборот и, как итог, ведет к неоправданному росту дефицита бюджета в период мирового экономического кризиса²¹. Необходимо внести взаимосвязанные изменения в налоговое законодательство и законодательство о правоохранительной и оперативно-розыскной

²⁰ Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 г. № 418-О по жалобе гражданина Егорова Андрея Дмитриевича на нарушение его конституционных прав положениями ст. 137 и 138 Налогового кодекса Российской Федерации, ст. 22 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 1995 г., ст. 29 и 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 2002 года // ВКС РФ. 2004. № 2.

²¹ В литературе указывают, в частности, на актуальную связь современной глобальной мобильности субъектов хозяйственной деятельности с необходимостью совершенствования форм взаимодействия налоговых администраций для обеспечения баланса интересов (см.: Журавлева О.О., Исмаилова Л.Ю. Новые информационные масс-медийные технологии в налоговом администрировании. Мировые тренды и отечественная практика // Финансовое право. 2012. № 9. С. 21–27).

деятельности, которые позволили бы купировать названные проблемы, а налоговым органам прийти к реальному выполнению возложенной на них функции координации правоохранительных действий в сфере налогообложения.

Вопросы совершенствования налогового администрирования последовательно подтверждают свою актуальность. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 гг. (одобрены Правительством РФ 07.07.2011) с учетом необходимости обеспечения бюджетной сбалансированности предполагают увеличение доходов бюджетной системы Российской Федерации, в том числе посредством принятия мер в области налогового администрирования, а также ликвидации имеющихся возможностей для уклонения от налогообложения. Предусматривается, например, внести в НК РФ ряд изменений, направленных на предоставление налоговым органам прав на получение дополнительной информации, необходимой для осуществления налогового контроля, в частности от банков²². Как справедливо считает А.Ю. Ильин, увеличение собираемости налогов должно достигаться не за счет увеличения налоговых ставок, а за счет расширения базы налогообложения налогоплательщиков, искусственно занижающих или скрывающих объекты налогообложения²³.

²² СПС «КонсультантПлюс».

²³ Ильин А.Ю. Влияние налогового администрирования на собираемость налогов // Финансовое право. 2012. № 1. С. 21.

**CONSTITUTIONALIZATION'S INSTITUTIONAL ASPECTS
OF PRACTICE OF TAX ADMINISTRATION
IN THE RUSSIAN FEDERATION**

F.A.Balazh

Tver state university

Article is devoted to a perspective of difficulties to which practice of tax administration in the Russian Federation in connection with an institutional mismatch of the profile legislation and its necessary konstitutsionalization is interfaced.

Keywords: *tax administration, legislation on taxes and fees, coordination practice of tax authorities, konstitutsionalization of the profile legislation.*

Об авторе:

БАЛАЗЖ Ференц Александрович – аспирант кафедры теории права юридического факультета Тверского государственного университета (170100, г. Тверь, ул. Желябова, 33), e-mail: t-prava@yandex.ru.