

ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОЙ РЕГЛАМЕНТАЦИИ ПРИВЛЕЧЕНИЯ К НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В АДМИНИСТРАТИВНОМ ПОРЯДКЕ

Авторами обосновывается необходимость совершенствования правовой регламентации административного порядка привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности. Подробно рассмотрены административные процедуры, установленные Налоговым кодексом Российской Федерации. Проанализированы имеющиеся проблемы процедур рассмотрения материалов налоговых проверок и обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц. Акцентируется внимание на обязательности административной преюдиции, пробелах регламентации процедуры и сроков производства по делу о налоговом правонарушении. Проведенное исследование позволило прийти к выводам о внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации.

Ключевые слова: обжалование актов налоговых органов; административная преюдиция; решение о привлечении к ответственности; производство по делу; административный порядок.

N.V. Vasiljeva, Yu.V. Pyatkovskaya, E.L. Sigacheva

PROBLEMS OF LEGAL REGULATION OF TAX LIABILITY IN THE ADMINISTRATIVE PROCEDURE

The necessity of improving the legal regulation of the administrative procedure for bringing taxpayers to tax liability is substantiated. The administrative procedures established by the Tax Code of the Russian Federation are considered in detail. The existing problems of the procedures for reviewing the materials of tax audits and appealing against acts of tax authorities and actions (inaction) of their officials are analyzed. Attention is focused on the mandatory administrative prejudice, the gaps in the regulation of the procedure and the timing of proceedings in the case of a tax offense. The conducted research allowed us to come to conclusions about amendments to the Tax Code of the Russian Federation.

Keywords: appeal against acts of tax authorities; administrative prejudice; decision on bringing to responsibility; proceedings in the case; administrative procedure.

Установление административного порядка привлечения к налоговой ответственности вкупе с обязательной административной преюдицией обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц

требует анализа с точки зрения соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков.

Во главе угла налогово-правового регулирования – защита интересов бюджета в пополнении доходами за счет обязательных платежей, поскольку налоговое право, являясь публичной отраслью права, стоит на страже публичных интересов. Вместе с тем приоритет публичных интересов в налогово-правовом регулировании [1, с. 20] не означает непризнание частных интересов налогоплательщиков и отрицание права на их защиту различными способами. Баланс публичных и частных интересов в налоговой сфере [2, с. 39] достигается, в том числе за счет защиты прав и законных интересов налогоплательщиков путем применения различных способов защиты.

Конституцией Российской Федерации гарантируется право каждого «защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом». Это право является неотъемлемым правом человека и гражданина и возможность его реализации не должна зависеть от отраслевого регулирования. В литературе справедливо отмечается, что повышение роли налоговых платежей и их развитие обусловили бурное развитие налогового законодательства и необходимость выработки особых правовых механизмов государственной защиты интересов и прав налогоплательщиков и плательщиков сборов [3, с. 184]. Вместе с тем публично-правовым характером налогового регулирования предопределено ограничение механизмов самозащиты нарушенного права обязанных субъектов. В связи с этим налогоплательщики активно используют юрисдикционную форму защиты прав (административную и судебную).

Несомненно, наибольшие гарантии защиты нарушенных прав предоставляет судебный порядок, однако его применение существенным образом ограничено нормами Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), которым предусмотрено, что по общему правилу все акты налоговых органов ненормативного характера, а также действия (бездействие) их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган, т.е. установлена обязательная административная преюдиция. Единственное исключение, когда налогоплательщик может обратиться в суд, не имея на руках решение вышестоящего налогового органа, это непринятие решения в установленные НК РФ сроки. В таком случае доказательством факта соблюдения преюдиции будет жалоба, поданная налогоплательщиком. И, конечно, напрямую в суд обжалуются решения Федеральной налоговой службы.

При наличии несомненных плюсов административного обжалования – сокращенных сроков, упрощенной процедуры (в сравнении с судебной) и отсутствием государственной пошлины налогоплательщики сталкиваются с множеством проблем, прежде всего, связанных с недостатками административных процедур, которые прописаны в НК РФ недостаточно подробно.

Наибольшие проблемы наблюдаются в регламентации процедуры привлечения к ответственности. На сегодняшний день, все правовое регулирование производства сведено к рассмотрению материалов и принятию решения в нескольких нормативных установлениях ряда статей гл. 14 НК РФ. Они касаются

порядка и сроков осуществления действий налоговых органов по рассмотрению вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности, полномочий уполномоченного должностного лица налогового органа и прав налогоплательщиков при рассмотрении материалов. Права налогоплательщика на защиту по сути сведены к праву участия в процедурах налогового контроля и привлечения к налоговой ответственности. Для реализации права на участие НК РФ установлено, что налогоплательщик извещается о времени и месте рассмотрения материалов и наделяется правами участвовать в процессе их рассмотрения (как лично, так и через представителя). Также налогоплательщик имеет право на ознакомление с материалами.

При этом законодательство Российской Федерации о налогах и сборах допускает возможность принятия решения в отсутствие налогоплательщика. Согласно положениям п. 2 ст. 101 НК РФ неявка лица, извещенного надлежащим образом, не является препятствием для рассмотрения дела. Исключения составляют те случаи, когда участие этого лица будет признано уполномоченным должностным лицом обязательным. Необходимо отметить, что в практике деятельности налоговых органов вопросам надлежащего извещения и возможности явки налогоплательщика на административное рассмотрение материалов уделяется большое внимание. Как правило, явка налогоплательщика считается обязательной для вынесения решения по делу. В рамках предусмотренных НК РФ сроков дата административного рассмотрения переносится для обеспечения явки налогоплательщика либо его представителя.

Регламентируется НК РФ последовательность осуществляемых при привлечении к ответственности мероприятий. Само рассмотрение материалов по существу также осуществляется последовательно. Сначала рассматривается позиция налогового органа, затем контрдоводы налогоплательщика, затем исследуются иные необходимые для дела доказательства. Также НК РФ определен круг вопросов, подлежащих разрешению. Руководитель налоговой инспекции должен установить совершал ли налогоплательщик налоговое нарушение, образуют ли выявленные признаки состав налогового правонарушения, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности, а также выявить обстоятельства, имеющие значение для привлечения к ответственности и определения размера назначаемых санкций.

Прежде всего, обращает на себя внимание «схематичность» нормативного регулирования процедур административного обжалования, что, несмотря на ведение протокола рассмотрения материалов, вызывает трудности у налогоплательщиков в обжаловании соответствия решения о привлечении к ответственности результатам рассмотрения материалов проверки. Прежде всего это связано с тем, что решение невозможно вынести в день рассмотрения (необходимо время на его изготовление и оформление). Оглашение в день рассмотрения резолютивной части решения не предусмотрено.

Вызывают проблемы и установленные НК РФ сроки. По общему правилу материалы должны быть рассмотрены и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней. Причем 10 дней, по решению законодателя, должны включить в себя и подготовительный этап (формирование пакета документов, в том

числе полученных от налогоплательщика совместно с подготовленными возражениями, их анализ соответствующими должностными лицами), и изучение уполномоченным должностным лицом всех имеющихся у налоговых органов материалов, и рассмотрение материалов налоговой проверки с участием налогоплательщика, и вынесение решения, и его изготовление. При этом не учитывается, что, как правило, налогоплательщик письменные возражения направляет в последний день представленного ему для этого срока, а принятие решения не ограничивается его оглашением в день рассмотрения материалов, для его изготовления в полном объеме также требуется определенное время. В настоящее время уложиться в установленный десятидневный срок возможным не представляется. В связи с чем, налоговые органы пользуются возможностью, закрепленной ст. 101 НК РФ, продления сроков рассмотрения на 1 месяц.

Также вызывает нарекания срок, по истечении которого документы считаются полученными налогоплательщиком. Согласно НК РФ при вручении документов по почте они считаются полученными по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Зачастую срок обжалования начинает течь до даты фактического извещения налогоплательщика или налогового агента о существенных обстоятельствах совершенного правонарушения. Решением обозначенной проблемы мог бы стать переход на электронный документооборот. Однако действующей редакцией НК РФ применение электронной формы направления актов налоговых проверок, решений о привлечении к налоговой ответственности не предусмотрено.

В заключение стоит отметить, что обеспечение должного уровня защиты прав налогоплательщиков достигается не сколько закреплением основных прав, сколько регламентацией гарантий их реализации [4], к которым необходимо отнести и закрепление обязанностей налоговых органов, и детальное урегулирование административных процедур. В связи с чем необходимо внесение изменений в НК РФ (уточнение и детализация процедурных норм при рассмотрении материалов проверки и, конечно же, уточнение сроков), что позволит в большей мере защитить нарушенные права налогоплательщиков.

Список использованной литературы

1. Фесик П.Ю. Публичный интерес как правовая категория / П.Ю. Фесик // Академический юридический журнал. – 2023. – Т. 24, № 1. – С. 14–22.
2. Голубитченко М.А. Досудебное урегулирование налоговых споров: перспективы в эпоху цифровизации / М.А. Голубитченко, И.С. Галанова // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». – 2022. – № 2. – С. 39–45.
3. Грачева Е.Ю. Доктрина науки финансового права: эволюционное развитие и современность / Е.Ю. Грачева, Л.Л. Арзуманова // Журнал российского права. – 2023. – № 5. – С. 171–186.
4. Якимова Е.М. Осуществление государственного контроля в сфере защиты прав и свобод человека и гражданина: опыт России и Германии / Е.М. Якимова, С.А. Мышенко // Baikal Research Journal. – 2012. – № 5. – С. 20–24.

Информация об авторах

Васильева Наталья Викторовна – доктор юридических наук, доцент, профессор, кафедра предпринимательского и финансового права, ФГБОУ ВО «Байкальский государственный университет» г. Иркутск, e-mail: vasiljevanv@bgu.ru.

Пятковская Юлия Валерьевна – доктор юридических наук, доцент, профессор, кафедра предпринимательского и финансового права, ФГБОУ ВО «Байкальский государственный университет», г. Иркутск, e-mail: 000024@bgu.ru.

Сигачева Елена Леонидовна – кандидат юридических наук, доцент, директор, Читинский институт (филиал) ФГБОУ ВО «Байкальский государственный университет», г. Чита, e-mail: elsigleo@mail.ru.

Authors

Vasiljeva Natalya Victorovna – Doctor of Law, Associate Professor, Professor, Department of Business and Financial Law, Baikal State University, Irkutsk, e-mail: vasiljevanv@bgu.ru.

Pyatkovskaya Julia Valerievna – Doctor of Law, Associate Professor, Professor, Department of Business and Financial Law, Baikal State University, Irkutsk, e-mail: 000024@bgu.ru

Sigasheva Elena Leonidovna – Ph.D. in Law, Associate Professor, Director, Chita Institute (Branch) of Baikal State University, Chita, e-mail: elsigleo@mail.ru.