

## ПРОБЛЕМЫ АДМИНИСТРАТИВНО-ЮРИСДИКЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

© 2011 М.А. Лапина

доктор юридических наук, профессор

© 2011 Л.М. Ведерников

кандидат юридических наук, доцент

Всероссийская государственная налоговая академия

Министерства финансов Российской Федерации

E-mail: LapinaMarina@inbox.ru

В работе затронуты основные проблемы административной юрисдикции налоговых органов. По мнению авторов, наиболее актуальным вопросом развития института административной юрисдикции и административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов является выбор направления развития административно-процессуального законодательства. Предлагаются для обсуждения перспективы развития правового регулирования административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов в рамках российского административного права и процесса.

*Ключевые слова:* налоговые органы, административно-юрисдикционная деятельность, административная юрисдикция.

Одним из сложных и наиболее дискуссионных институтов административного права является административная юрисдикция. В представленной статье речь пойдет о проблемах административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов. Интерес исследования административной юрисдикции именно налоговых органов обусловлен несколькими причинами: во-первых, его значимостью в административно-юрисдикционной деятельности уполномоченных публично-властных органов и их должностных лиц; во-вторых, конструктивными изменениями законодательства в этой сфере административных правоотношений; в-третьих, проблемами закрепления рассматриваемого института в двух разных отраслевых федеральных законах.

В основном данный вид деятельности налоговых органов относится к деятельности правоохранительной, которая регулируется административно-процессуальными нормами. Целью данной деятельности является рассмотрение различных конфликтов, споров, административных исков, дел об административных правонарушениях (привлечение к административной ответственности). Специфика административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов заключается в том, что последние при ее осуществлении приобретают специальный правовой статус, регулируемый нормами как административного, так и налогового права. Это обусловлено тем, что нало-

говые органы как бы юрисдикционно раздвоены, т.е. они осуществляют юрисдикционную деятельность по привлечению к юридической ответственности как по Кодексу административных правонарушений Российской Федерации (КоАП РФ), так и по Налоговому кодексу Российской Федерации (НК РФ). Если административную ответственность, наступающую за совершение правонарушений в области налогов и сборов, никто не оспаривает, то к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений по НК РФ имеются вопросы. Например, Конституционный суд Российской Федерации обозначил свою правовую позицию о том, что санкции за налоговые правонарушения являются административно-правовыми, и в связи с этим ответственность за налоговые правонарушения реализуется в рамках административной юрисдикции и правосудие (рассмотрение и разрешение данной категории дел) должно "осуществляться посредством административного судопроизводства" (Определение КС РФ от 5 июля 2001 г. № 130-О)<sup>1</sup>. Отсюда вытекает, что одним из высших судов страны налоговая ответственность не признается как новый вид юридической ответственности, и здесь можно согласиться с позицией В.В. Кизилова о том, что налоговая ответственность не что иное, как ответственность административная<sup>2</sup>.

К административному законодательству, регламентирующему деятельность органов админи-

стративной юрисдикции и их должностных лиц по делам о нарушениях в области налогов и сборов, относятся КоАП РФ и НК РФ<sup>3</sup>. Производство по делам о налоговых правонарушениях определено в ст. 100, 100.1, 101.2, 101.3 и 101.4 НК РФ, а также приказом ФНС РФ от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892@ (с изменениями от 24 января 2011 г.) “Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки” (зарегистрировано в Минюсте РФ 20 февраля 2007 г. № 8991)<sup>4</sup>, приказом ФНС РФ от 28 декабря 2010 г. № ММВ-7-6/773@ (редакция от 1 июня 2011 г.) “Об утверждении Формата документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах”<sup>5</sup> (зарегистрировано в Минюсте РФ 1 апреля 2011 г. № 20384) и др.

Интересно определена юрисдикционная функция ФНС России в Положении о Федеральной налоговой службе: “Применять... санкции, направленные на недопущение и (или) ликвидацию последствий, вызванных нарушением юридическими и физическими лицами обязательных требований в установленной сфере деятельности с целью пресечения фактов нарушения законодательства Российской Федерации”<sup>6</sup>.

Возникает вопрос: как связана контрольная и административно-юрисдикционная деятельность уполномоченных государственных органов в налоговой сфере? Эти два вида государственно-управленческой деятельности самостоятельны или результаты налогового контроля возможно рассматривать как начальный этап стадии возбуждения дела об административной ответственности?

Приказ ФНС РФ от 2 августа 2005 г. № САЭ-3-06/354@ утверждает Перечень должностных лиц налоговых органов РФ, уполномоченных составлять протоколы об административных правонарушениях. В частности, в инспекциях ФНС РФ по районам (районам в городах), а также в городах, не имеющих районного деления, протоколы имеют право составлять следующие лица: руководитель инспекции и его заместитель, начальник отдела и его заместитель, главный госу-

дарственный налоговый инспектор, старший государственный налоговый инспектор, государственный налоговый инспектор; должностные лица, уполномоченные проводить мероприятия по контролю.

Если протокол составят и подпишут иные лица, установленная процедура будет считаться нарушенной со всеми вытекающими отсюда последствиями. Напомним, что протоколы об административных правонарушениях составляются в том случае, если речь идет о правонарушении, предусмотренном одной из статей КоАП РФ. Протокол составляется немедленно после выявления совершения административного правонарушения, а выявление правонарушения может произойти на любом этапе контрольной деятельности. Следовательно, с момента составления протокола возбуждается дело об административном правонарушении. Представляется, что контрольная и административно-юрисдикционная деятельность самостоятельны, но выполняются последовательно и тесно связаны между собой при неправомерном поведении лиц - участников налоговых правоотношений.

Здесь возникает проблема определения административно-процессуального статуса лица, осуществляющего контрольную проверку. В целях всестороннего, полного, объективного и своевременного выяснения обстоятельств совершения административного правонарушения должностное лицо составляет протокол, в который подлежит занесение сведений, необходимых для разрешения дела, если этого нет, то судья вправе при подготовке к рассмотрению дела вызвать в качестве свидетеля лицо, которому они могут быть известны (ч.1 ст. 25.6, ч.2 ст. 28.2, п.2 ч. 1 ст. 29.4 КоАП РФ). Отсюда вытекает, что должностное лицо может иметь статус участника производства по делу об административных правонарушениях, что должно быть отражено и в НК РФ.

Одной из проблем административной юрисдикции может быть конфликт интересов уполномоченного должностного лица, осуществляющего административную юрисдикцию.

Суды не уполномочены проверять целесообразность решений налоговых органов (их должностных лиц), которые действуют в рамках предоставленных им законом дискреционных полномочий; необходимость обеспечения баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере как сфере властной деятельности государ-

ства предполагает возможность проверки законности соответствующих решений, принимаемых в ходе налогового контроля - о проведении встречных проверок, истребовании документов, назначении экспертизы и т.д. Статьи 46 (ч. 2), 52, 53 и 120 Конституции РФ определяет судебный контроль как *“способ разрешения правовых споров, предопределяет право налогоплательщика обратиться в суд за защитой от возможного произвольного правоприменения”*<sup>7</sup>.

Отправление правосудия является особым видом осуществления государственной власти. Применяя общее правовое предписание (норму права) к конкретным обстоятельствам дела, судья дает собственное толкование нормы, имея собственную свободу усмотрения, руководствуется своим правосознанием и может оценивать обстоятельства дела, не имея достаточной информации (иногда скрываемой от него), так же как должностное лицо, осуществляющее контрольную деятельность и предоставляющее информацию по обстоятельствам дела, может иметь свободу усмотрения *“при столь большой зависимости результата осуществления правосудия (административной юстиции) от судейской дискреции разграничения незаконных решений, принятых в результате ошибки судьи и его неосторожной вины, представляется трудновыполнимой задачей”*, - говорится в Постановлении КС РФ от 25 января 2001 г. № 1-П<sup>8</sup>.

Что же касается должностных лиц налоговых органов по соблюдению законности, то, согласно п. 6 ч.1 ст. 24. 5 КоАП РФ, производство по делу об административных правонарушениях не может быть начато, а начатое подлежит прекращению в случае истечения установленных ст. 4.5 КоАП РФ сроков давности привлечения к административной ответственности, но *“в постановлении о прекращении производства по делу по названному основанию исходя из положения, закрепленного в п. 4 ч. 1 ст. 29.10 КоАП РФ должны быть указаны все установленные по делу обстоятельства, а не только связанные с истечением сроков давности привлечения к административной ответственности”*<sup>9</sup>. В этом заключается одно из антикоррупционных государственных требований по осуществлению юрисдикции.

Подводя итоги краткого рассмотрения теоретических и организационно-функциональных вопросов административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов, можно выделить следующие проблемы и пути их решения.

Основными проблемами административной юрисдикции налоговых органов, которые требуют разрешения, являются:

- понятийный аппарат рассматриваемого института в налоговой сфере (административная юрисдикция и ее соотношение с административным процессом, административной и налоговой ответственностью, административным судопроизводством или административной юстицией);
- подведомственность и подсудность рассмотрения дел об административных правонарушениях в области налогов и сборов;
- проблемы административного усмотрения при принятии решений по делам об административных правонарушениях;
- контроль и надзор судебных органов и прокуратуры за и над налоговыми органами (ФНС России и ее территориальными органами);
- проблемы малозначительности административных правонарушений;
- характеристика публичных органов власти (государственной и муниципальной) как субъектов административной ответственности в области налогов и сборов;
- правовое положение участников производства по делам об административных правонарушениях;
- соблюдение принципа презумпции невиновности невластного субъекта;
- административный порядок рассмотрения дел и др.

При этом главным вопросом является: в каком направлении стоит развивать административную юрисдикцию и административно-юрисдикционную деятельность налоговых органов: путем одновременного внесения изменений по проблемам административной ответственности за налоговые правонарушения в НК РФ, КоАП РФ и АПК РФ либо путем принятия единого Административно-процессуального кодекса РФ, касающегося рассмотрения дел по всем имеющимся видам административных правонарушений, включая налоговые правонарушения (проект такого кодекса разработан и многими учеными-административистами - экспертами института административной юрисдикции поддержан и рекомендован для его скорейшего принятия)<sup>10</sup>. Целью подобных изменений должно стать улучшение качества работы органов исполнительной власти, а главное - повышение гарантий защиты прав граждан и других невластных субъектов.

Оптимизацию института административной юрисдикции, в том числе и в системе налоговых органов, следует рассматривать с двух позиций: организационно-институциональной и нормативно-функциональной. Говоря о направлениях его развития, государство, скорее всего, выберет то направление, которое будет отвечать критериям целесообразности и экономичности. Вероятно, развитие рассматриваемого института пойдет по пути полного изъятия из глав 16 и 18 НК РФ норм, касающихся административной ответственности за налоговые правонарушения, и их рецепции в главу 15 КоАП РФ.

Однако при таком подходе останутся нерешенными многие проблемы. Субъекты административной юрисдикции относятся к различным органам публичной власти (судебной - суды общей юрисдикции или арбитражные суды), исполнительной (федеральные органы исполнительной власти и органы исполнительной власти субъектов РФ), а также иным государственным органам и муниципальным органам, административным комиссиям и иным коллегиальным органам. Не всегда судьями или должностными лицами органов публичной власти при рассмотрении дела в полной мере реализуется принцип независимости, когда речь идет о споре гражданина с органами, обладающими властными полномочиями. Если развитие и совершенствование административно-процессуального законодательства будет происходить внутри действующих процедурных актов, включая КоАП РФ, НК РФ, АПК РФ, эта проблема должным образом вряд ли будет решена.

Следует более четко регламентировать стадии производства по делам об административных правонарушениях в КоАП РФ. Для повышения эффективности и результативности административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов наиболее значима первая стадия - возбуждение дела об административном правонарушении и ее факультативный этап - административное расследование. Отдельные процессуальные действия на этапе административного расследования имеют сходство с процедурой проведения налогового контроля. При этом правовое регулирование схожих процедур (к примеру, осмотр, экспертиза...) для налогового, административного, а также уголовного расследований имеют существенные различия при формировании доказательственной базы. Требуется упорядочение процессуальных отношений на стадии

административного расследования в тех случаях, когда имеются результаты налогового контроля с использованием доказательств и доказываний, предусмотренных НК РФ (схожесть функций и конкретных действий по сбору доказательств совершенного административного правонарушения, выступающих в логической и функциональной взаимосвязи между контрольно-надзорной и административно-юрисдикционной деятельностью налоговых органов).

Требует совершенствования административно-правовой статус должностных лиц налоговых органов, осуществляющих контрольно-надзорные функции в производстве по делам об административных правонарушениях.

В связи с тем что данные лица в процессе осуществления контрольно-надзорных функций выявляют и пресекают административные правонарушения в области налогов и сборов, при этом в настоящее время не имеют возможности активно реализовать свои права и обязанности в производстве по делам об административных правонарушениях на стадии рассмотрения дела, необходимо придать им статус участника производства по делам об административных правонарушениях, с внесением соответствующих изменений в главу 25 КоАП РФ.

Для полноценного и всестороннего развития института административной юрисдикции необходимо создавать административные суды и совершенствовать административное судопроизводство, где основным интересом для всех видов категорий дел об административных правонарушениях должна быть защита гражданина как слабой стороны в правоотношениях. Наличие этой общей цели также позволяет говорить о целесообразности создания не только единого Административно-процессуального кодекса РФ, но и федерального закона "Об административных судах РФ".

До создания административных судов необходимо решить проблемы выработки критериев определения подведомственности и подсудности по делам об административных правонарушениях, наработки единой внесудебной (внутри системы контрольно-надзорных органов исполнительной власти) и судебной практики и внутри каждой судебной системы РФ (в системах судов общей юрисдикции и арбитражных судов РФ). К примеру, ВАС РФ и ВАС РФ имеют различный подход к институту отказа в принятии заявления к рассмотрению. Снятие противоречий

в процедурах рассмотрения дел об административных правонарушениях возможно лишь с созданием единых административных судов. Различие судебных процедур в арбитражных судах и судах общей юрисдикции способен устранить единый Административно-процессуальный кодекс РФ (с соответствующими изъятиями из ГПК РФ, АПК РФ, КоАП РФ), предусматривающий особенности рассмотрения отдельных категорий дел. Устранить имеющиеся расхождения в правовых позициях судов РФ позволит также принятие совместных постановлений Пленумов ВС РФ и ВАС РФ, разъясняющих применение судебных процедур.

Институт административной юрисдикции требует совершенствования и с точки зрения обеспечения противодействия коррупции. В этой связи важным моментом являются установленные законодательством сроки давности привлечения к административной ответственности. 4 мая 2011 г. были внесены изменения в КоАП РФ, касающиеся увеличения срока давности привлечения к административной ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации о противодействии коррупции до шести лет. Действительно, установленные в законодательстве сроки давности по различным видам административных правонарушений не всегда позволяют всесторонне изучить обстоятельства дела. Вместе с тем в качестве инструмента разрешения данной проблемы следует применять институт приостановления течения сроков, а не так значительно увеличивать сроки давности.

Для повышения эффективности и результативности административно-юрисдикционной деятельности исполнительных и судебных органов государственной власти необходимо совершенствовать, в целом, процедуры государственного управления.

<sup>1</sup> Собрание законодательства Рос. Федерации (далее - СЗ РФ). 2001. № 34. Ст. 3512.

<sup>2</sup> Кизилов В.В. Административная ответственность организаций - налогоплательщиков за налоговые правонарушения: теория и судебная практика. Саратов, 2005. С. 27.

<sup>3</sup> Агапов А.Б. Административное право. М., 2002. С. 389.

<sup>4</sup> Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. 26 марта (№ 13).

<sup>5</sup> Российская газета. 2011. 22 апр. (№ 87).

<sup>6</sup> Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе: постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 (в ред. от 24 марта 2011 г.) // Рос. газ. 2004. 6 окт. (№ 219).

<sup>7</sup> Постановление КС РФ от 16 июня 2004 г. № 14 -П // Рос. газ. 2004. 27 июля (№ 138 (3535)).

<sup>8</sup> Российская газ. 2001. 13 февр.

<sup>9</sup> Постановление Пленума ВС РФ от 10 июня 2010 г. № 13 // Рос. газ. 2010. 17 июня.

<sup>10</sup> См., например: Шергин А.П. Процессуальная составляющая правового регулирования административной ответственности // Административное право и процесс. 2010. № 3. С. 3-7.

По инициативе Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации 22 января 2010 г. состоялось расширенное заседание Комитета Совета Федерации по конституционному законодательству, Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации, Ассоциации юристов России, посвященное законодательному обеспечению состязательности в административном производстве, на которое был представлен макет *Административно-процессуального кодекса Российской Федерации*. Следует также напомнить о позиции Конституционного Суда Российской Федерации, который в своем Определении от 12 апреля 2005 г. указал, что принципы состязательности и равноправия сторон относятся и к административному производству и распространяются на все его стадии (п. 3.2 КоАП РФ).

Поступила в редакцию 06.05.2011 г.