

ОСОБЕННОСТИ РЕГЛАМЕНТИРОВАНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОТДЕЛОВ И СЛУЖБ РЕГИОНАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

© 2012 Л.В. Челпанова

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: center_audita@mail.ru

Рассматриваются правовые и организационные проблемы регулирования деятельности региональных налоговых органов. Раскрываются основные функции и полномочия налоговых органов, и предлагаются меры по совершенствованию нормативно-правового регулирования их компетенции.

Ключевые слова: нормативно-правовое регулирование, налоговое право, налоговые органы, права и обязанности, Федеральная налоговая служба, компетенция.

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов и его территориальные органы¹.

Согласно Постановлению Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 “Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе”, таким федеральным органом исполнительной власти является Федеральная налоговая служба (ФНС) России, находящаяся в ведении Министерства финансов России².

Налоговое законодательство можно представить двумя блоками. Первый - включает в себя законы и подзаконные акты, определяющие порядок формирования и задачи налоговых органов, их систему и структуру, компетенцию, права и обязанности налогоплательщиков, принципы налогообложения и т. д. Второй - состоит из законов по конкретным видам налогов, с указанием субъектов и объектов налогообложения, ставок налогов и налоговых льгот, правил исчисления и порядка уплаты налогов, штрафов и иных санкций за нарушения законодательства. При характеристике правовой основы деятельности налоговых органов такое деление имеет теоретическую и практическую значимость.

Как инструмент реализации основных задач в области налоговой политики особую значи-

мость приобрел Налоговый кодекс Российской Федерации (далее - НК РФ) - систематизированный законодательный акт, призванный обеспечить комплексный подход к решению проблем налогового права. Положения НК РФ направлены на построение стабильной, понятной и единой в границах Российской Федерации налоговой системы, на установление правовых механизмов взаимодействия всех ее элементов в рамках единого налогового правового пространства; на развитие налогового федерализма при обеспечении доходов федерального, региональных и местных бюджетов закрепленными за ними и гарантированными налоговыми источниками; на формирование единой налоговой правовой базы; совершенствование системы ответственности за налоговые правонарушения; совершенствование налогового администрирования.

В НК РФ закреплена ведущая роль федерального регулирования общих принципов налогообложения и сборов с целью конкретизации и развития конституционных основ организаций и функционирования федеральной налоговой системы, разграничения компетенции РФ и ее субъектов, установления принципов и порядка совместного ведения в сфере налогообложения.

К федеральным законам, регулирующим деятельность налоговых органов, относятся также Бюджетный кодекс РФ, Закон Российской Федерации от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ “О валютном регулировании и валютном контроле”, иные федеральные законы, содержащие нормы налогового права, - “О несостоятельности (банкротстве)”, о федеральном бюджете на очередной финансовый год; и др.).

Подход законодателя к налоговому нормотворчеству не ограничивается принятием исключительно НК РФ: в ст. 11 НК РФ указано, что

институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом. Таким образом, на законодательном уровне устанавливается возможность расширения числа источников налогового права за счет включения в их состав иных, помимо НК РФ, федеральных законов. При этом ни один федеральный закон (в том числе НК РФ) не обладает по отношению к другому федеральному закону большей юридической силой (Определение Конституционного суда РФ от 5 ноября 1999 г. № 182-О).

Правовое положение налоговых органов закреплено не только в законах, но и в подзаконных актах.

Вопросы подзаконного нормотворчества в сфере налогов и сборов, причины, вызывающие необходимость издания подзаконных актов, а также его пределы широко рассматриваются в экономической и правовой литературе.

Подзаконное нормотворчество преобладало на этапе становления налогового права России начиная с 1991 г. до принятия Налогового кодекса. Помимо многочисленных указов Президента РФ и постановлений Правительства РФ, важнейшее регулирующее значение имели ведомственные инструкции Госналогслужбы РФ. Непосредственно регулируя налоговые отношения, подзаконные акты сводили на нет прямое действие налоговых законов.

Некоторые ученые считают, что подзаконное нормотворчество «повышает оперативность налогово-правового регулирования, поскольку процедура принятия закона более громоздка и длительна, нежели процедура принятия подзаконного нормативно-правового акта»³.

С этим мнением трудно согласиться, так как вопросы налогового администрирования требуют в первую очередь урегулирования законом, а не временным подзаконным правовым актом. Как указывает А.В. Демин, совершенно недопустимо посредством подзаконного нормотворчества устранять пробелы налогового законодательства. К сожалению, такие примеры не редкость⁴.

Еще одна особенность подзаконного нормотворчества состоит в том, что «решение ряда проблем, имеющих технический характер, целесообразно поручить специализированным ведомствам, а не загромождать ими закон. Вряд ли пра-

вильно утверждать на законодательном уровне формы налоговых деклараций, расчетов и т.п.»⁵.

К причинам, обуславливающим использование подзаконного нормотворчества в сфере налогов и сборов, следует отнести: 1) общий характер актов налогового законодательства, требующий их дальнейшей конкретизации; 2) оперативность подзаконного нормотворчества, позволяющую своевременно устранять пробелы и противоречия налогового права; 3) решение вопросов организационного и юридико-технического характера, которые нецелесообразно регулировать на уровне закона.

Правительство Российской Федерации, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в области таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. При издании подзаконных нормативных актов по вопросам налогообложения и сборов государственные органы исполнительной власти должны соблюдать специальные требования: во-первых, издание подзаконного акта должно быть прямо предусмотрено актом налогового законодательства; во-вторых, нормативные правовые акты должны быть изданы в пределах компетенции соответствующего органа; в-третьих, эти акты не должны изменять или дополнять налоговое законодательство.

Законом непосредственно определяется, какой вопрос и каким подзаконным актом должен быть урегулирован. Предмет подзаконного нормотворчества должен быть установлен максимально четко, чтобы избежать возможности его произвольного (прежде всего - расширительного) толкования. Например, Правительство РФ уполномочено издавать постановления, определяющие: порядок списания безнадежных недоимок по федеральным налогам и сборам (п. 1 ст. 59 НК РФ); перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер (пп. 5 п. 2 ст. 64 НК РФ); правила ведения Единого государствен-

ного реестра налогоплательщиков (п. 3 ст. 83 НК РФ); порядок выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля (п. 4 ст. 131 НК РФ).

На подзаконные акты в сфере налогов и сборов в полном объеме распространяется общее требование их соответствия нормативным актам большей юридической силы, а также специальное требование - они не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Что касается предметного содержания подзаконных актов, то они могут регулировать лишь малозначительные, непринципиальные вопросы налогообложения. Так, согласно ч. 3 ст. 75 Конституции РФ, система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом.

Следует отметить, что акты Президента России в числе источников налогового права в настоящее время отсутствуют, поскольку НК РФ такие акты в данном качестве не рассматривает. Актами органов законодательной (представительной) власти соответствующие полномочия Президенту не делегируются. Число нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти данных актов предопределяется тем, как часто соответствующие полномочия делегируются данным органам законодателем.

Заметим, что в основе построения системы налоговых органов заложен принцип иерархичности, имеющий два важных аспекта:

- во-первых, вышестоящим налоговым органам предоставлено право отменять решения нижестоящих в случае их несоответствия Конституции, федеральным законам и иным нормативным правовым актам;

- во-вторых, налогоплательщик имеет право обжаловать в вышестоящие налоговые органы решения нижестоящих налоговых органов⁶.

В данной связи большую значимость в отношениях с налогоплательщиками имеют положения и внутренние регламенты, разрабатываемые и утверждаемые на основе законодательных норм налоговыми органами России.

Деятельность всех должностных лиц налогового органа регулируется регламентом. В соответствии с Приказом ФНС РФ от 5 декабря

2011 г. "Об утверждении примерных должностных регламентов федеральных государственных гражданских служащих центрального аппарата Федеральной налоговой службы и территориальных органов ФНС России":

- утверждение должностных регламентов заместителей руководителей управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации, начальников и заместителей начальников межрегиональных инспекций ФНС России осуществляет заместитель руководителя ФНС России, координирующий деятельность соответствующих территориальных органов;

- утверждение должностных регламентов начальников и заместителей начальников инспекций ФНС России осуществляет заместитель руководителя управления ФНС России по субъекту Российской Федерации, координирующий деятельность соответствующих нижестоящих налоговых органов;

- утверждение должностных регламентов федеральных государственных гражданских служащих территориальных органов ФНС России осуществляет руководитель соответствующего территориального органа ФНС России⁷.

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять функции по контролю и надзору в сфере налогов и сборов, его территориальные органы, а также подчиненные федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному в области таможенного дела, таможенные органы Российской Федерации не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Правотворческая деятельность ФНС России ограничивается тем, что ФНС России на основании п. ст. Закона № 943-1 устанавливает (утверждает) формы и форматы документов, таких, например, как:

- форма налогового уведомления;

- форма требований об уплате налогов и сборов, требований об уплате пени, штрафа, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации.

В целях единообразного применения налогово-правовых норм на всей территории Российской Федерации налоговые органы издаются методические указания, приказы и инструкции, регу-

лирующие деятельность территориальных налоговых органов. Методические указания, приказы и инструкции не относятся к нормативным документам, поэтому не имеют обязательной юридической силы для участников налоговых правоотношений. Формально акты подобного рода обязательны для исполнения только нижестоящими налоговыми структурами.

Структурная схема территориального налогового органа строится с учетом региональных особенностей: размеров территории и его экономического потенциала, количества налогоплательщиков и их социально-демографических характеристик, других обстоятельств. Все различия в организационном построении связаны в конечном счете с созданием такой рабочей модели, которая в конкретных условиях будет наиболее эффективно решать стоящие перед налоговыми органами задачи.

В соответствии с Приказом ФНС России от 10 сентября 2012 г. № ММВ-7-4/605@ установлена предельная численность работников территориальных органов ФНС России. Численность аппарата Управления в каждом случае устанавливается по отдельному решению ФНС России при утверждении структуры Управления ФНС России по субъекту Российской Федерации, что является новым подходом при утверждении структур и позволяет наиболее эффективно организовать работу в регионе.

Управление Федеральной налоговой службы по Республике Марий Эл является территориальным органом Федеральной налоговой службы и входит в единую централизованную систему налоговых органов. Оно действует на основании положения об Управлении, утвержденного Руководителем ФНС России 25 мая 2012 г.

Управление имеет линейно-функциональную организационную структуру. Руководителю УФНС РМЭ подчиняются непосредственно правовой отдел, отдел кадров и безопасности и 2 заместителя руководителя, в подчинении которых находятся еще 9 отделов.

В положении об Управлении ФНС по Республике Марий Эл выделены следующие полномочия Управления в сфере налогового администрирования:

1. Осуществление контроля и надзора:

- за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, за правильно-

стью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей;

- осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями;

- проведением лотерей, в том числе за целевым использованием выручки от проведения лотерей.

2. Выдача свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, за исключением свидетельств, выдаваемых налогоплательщикам, состоящим на учете в межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

3. Осуществление государственной регистрации юридических лиц, в отношении которых федеральными законами установлен специальный порядок регистрации.

4. Ведение в установленном порядке:

- учета налогоплательщиков на территории Республики Марий Эл;

- региональных разделов федеральных информационных ресурсов: Единого государственного реестра юридических лиц, Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей и Единого государственного реестра налогоплательщиков.

5. Представление сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ, ЕГРИП и ЕГРН, в соответствии с законодательством РФ.

6. Бесплатное информирование налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиком, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставление формы налоговой отчетности и разъяснение порядка их заполнения.

7. Осуществление возврата или зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов.

8. Принятие решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов и пеней.

9. Представление интересов Российской Федерации по обязательным платежам и (или) де-

нежным обязательствам по делам о несостоятельности (банкротстве).

10. Осуществление проверки деятельности юридических и физических лиц в установленной сфере деятельности.

Как и другим территориальным налоговым органам, Управлению свойственна особая региональная нормативно-правовая база.

Региональные и муниципальные нормативные правовые акты подлежат исполнению органами ФНС России исключительно в части предоставления прав и возложения обязанностей в налоговой сфере. Вопросы иных видов контроля, осуществляемого налоговыми органами, регулируются на федеральном уровне.

В настоящее время в регионах России сложилась определенная система региональных и местных налогов, которые оказывают существенное влияние на формирование доходной части региональных и местных бюджетов. В большинстве административно-территориальных образований введены и действуют местные налоги, предусмотренные НК РФ.

Во многих регионах приняты специальные законы о налогообложении. Так, в Республике Марий Эл принят и действует Закон Республики Марий Эл от 27 октября 2011 г. № 59-З (ред. от 21 марта 2012 г.) "О регулировании отношений в области налогов и сборов в Республике Марий Эл".

В ст. 57 Конституции Республики Марий Эл продублированы положения Конституции РФ: каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Очевидно, что такое дублирование практически не дает положительных результатов. Однако в п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. № 48 "О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части" судам

разъяснено: разрешая вопрос о соблюдении органом или должностным лицом компетенции при издании оспариваемого нормативного правового акта, следует учитывать, что воспроизведение в этом акте положений нормативного правового акта, имеющего большую юридическую силу, само по себе не свидетельствует о незаконности оспариваемого акта.

Таким образом, нормативно-правовое регулирование служб и отделов региональных налоговых органов сталкивается не только с проблемами, связанными с обеспечением главенства закона над подзаконными актами, но и с обеспечением соответствия местных нормативно-правовых актов федеральным, что связано с федеративным устройством.

¹ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) // Собрание законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824; О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 : [ред. от 21 нояб. 2011 г.].

² Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : постановление Правительства Рос. Федерации от 30 сент. 2004 г. № 506.

³ *Кривых И.А.* Пределы делегирования в налоговом праве нормотворческих полномочий от представительных органов исполнительным органам власти // *Налоги и налогообложение.* 2008. № 3.

⁴ *Демин А.В.* К вопросу об ограничении подзаконного нормотворчества в сфере налогов и сборов // *Финансовое право.* 2009. № 11. С. 30-33.

⁵ *Пепеляев С.Г.* Налоговый кодекс и подзаконные нормативные правовые акты // *Налоговый вестн.* 1999. № 4. С. 239.

⁶ *Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д.* *Налоговое право :* учебник. М., 2005. С. 45.

⁷ Об утверждении примерных должностных регламентов федеральных государственных гражданских служащих центрального аппарата Федеральной налоговой службы и территориальных органов ФНС России : приказ ФНС РФ от 5 дек. 2011 г. № ММВ-7-4/908@.

Поступила в редакцию 02.08.2012 г.