



Институт экономики переходного периода

103918, Россия, Москва, Газетный переулок д. 5

Тел./ факс 229 6596, www.iet.ru

А.Б.Золотарева

НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

(доклад подготовлен под научным руководством
М. Алексева и С.Г. Синельникова- Мурылева)

Москва – 2000

*Работа выполнена при
поддержке Агентства США
по международному
развитию (USAID)*

Введение	4
1. ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СУБЪЕКТА НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	6
1.1. Порядок исполнения налоговых обязательств организациями, имеющими филиалы и иные территориально обособленные подразделения	6
1.2. Институт консолидации налогоплательщиков	12
1.3. Возложение обязанностей налогоплательщика на третьих лиц	13
2. ПРИНЦИПЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЦЕНЫ ТОВАРОВ, РАБОТ ИЛИ УСЛУГ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	16
3. ПРОБЛЕМА СООТНОШЕНИЯ ПРАВ НАЛОГООПЛАТЕЛЬЩИКОВ И ПОЛНОМОЧИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В РОССИЙСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ	26
3.1. Полномочия налоговых органов по осуществлению налогового контроля	26
3.2. Полномочия налоговых органов по осуществлению контроля за соответствием расходов физических лиц декларируемому уровню их доходов	33
3.3. Полномочия налоговых органов по взысканию налоговой задолженности	35
3.4. Проблемы ответственности за налоговые правонарушения	43
3.5. Порядок обжалования решений и действий налоговых органов	45

Автор выражает признательность С.Г.Синельникову-Мурылеву, С.Д.Шаталову, М.Алексееву, Р.Конраду, Д.Макдональду, А.Шишкову за предоставленные материалы и ценные замечания, использованные при написании данной работы.

Введение

Содержание термина «налоговое администрирование» весьма широко. Соответствующая отрасль права охватывает: принципы построения налоговой системы; полномочия органов власти разных уровней в регулировании налоговых отношений; определение основных понятий, используемых в налоговом законодательстве; права и обязанности налогоплательщиков и полномочия налоговых органов; процедуры налогового контроля; ответственность за налоговые правонарушения; процедуры обжалования решений и действий налоговых органов и пр.

В настоящей статье затрагиваются лишь отдельные, наиболее значимые, на наш взгляд, проблемы налогового администрирования. К их числу относятся:

1) Проблемы определения субъекта налогового обязательства

Правильное определение субъекта налогового обязательства применительно к организациям, имеющим свои филиалы в различных субъектах Российской Федерации, имеет не только теоретическое, но и практическое значение, которое обуславливают четыре фактора. Во-первых, при дифференциации ставок налогообложения по региональным и местным видам налогов, налоговые обязательства двух подразделений одного и того же юридического лица, расположенных в различных регионах, при одинаковой налогооблагаемой базе окажутся различны. Во-вторых, в ряде регионов России существуют особые экономические зоны с льготным режимом налогообложения. Следовательно, необходимы законодательные меры, препятствующие концентрации налогооблагаемой прибыли юридического лица в регионах с пониженным налогообложением. В-третьих, даже при равенстве налоговых ставок по всей территории страны предприятие в силу ряда причин может быть не заинтересовано уплачивать налоги в бюджеты всех регионов, где оно осуществляет свою хозяйственную деятельность (предпочитая, например, состоять на налоговом учете в налоговых органах, где имеются связи). Наконец, при удаленности места осуществления производственной деятельности от места налогового учета налоговые органы имеют меньше возможностей для контроля за налогоплательщиком (например, путем проведения выездных проверок). Поэтому законодательство должно быть направлено на обеспечение соответствия места поступления налоговых доходов от предпринимательской деятельности месту ее осуществления.

Существует еще несколько случаев, когда определение субъекта налогового обязательства, имеет принципиальное значение. Это касается, например, случаев, когда обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджет налога возлагается на третье лицо – так называемого налогового агента. Важность этой проблемы обусловлена тем, что подоходный налог со всех наемных работников, а также налоги с доходов в форме дивидендов, уплачивается именно через налоговых агентов. Возникает естественный вопрос: в каких пределах и на каком правовом основании налоговый агент должен отвечать за неисполнение этой обязанности.

В некоторых случаях возложение обязанностей налогоплательщиков на их контрагентов по сделке (например, применительно к сделкам с нерезидентами и вновь образованными российскими предприятиями, специализирующимися на оказании

услуг, которые наиболее часто являются предметом фиктивных сделок) может использоваться в качестве меры по борьбе с уклонением от налогообложения.

2) Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения

Для администрирования налогов на доход физических и юридических лиц, а также всех видов налогов, облагаемой базой по которым является стоимость товаров (работ, услуг), существенное значение имеет уровень цен, применяемых и (или) декларируемых сторонами сделки. Очевидно, что в отсутствие контроля за соответствием применяемых налогоплательщиками цен рыночному уровню бюджетная система несет огромные потери вследствие занижения налогооблагаемой базы. С другой стороны, предоставление налоговым органам права доначисления налогов исходя из оценки результатов сделки на основе рыночных цен чревато злоупотреблениями со стороны этих органов, учитывая сложность установления применимых рыночных цен.

3) Проблема соотношения прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов в российском законодательстве

Поиск разумного баланса прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов можно без преувеличения назвать сверхзадачей законодательства о налоговом администрировании, так как от ее успешного решения зависит эффективность функционирования фискальной системы. Приходится признать, что в действующей редакции российского Налогового кодекса этот баланс соблюдается далеко не всегда. Во многом это объясняется обстоятельствами принятия кодекса, работа над проектом которого была прервана достаточно искусственно - ввиду критической необходимости модификации налогового законодательства, которое к моменту принятия Кодекса крайне устарело. В результате многие положения Кодекса носят на себе отпечаток поспешного политического компромисса. Зачастую вместо взвешенных решений по каждой конкретной проблеме налогового администрирования, в Налоговом кодексе допущены явные перекосы в пользу налогоплательщиков в одних вопросах, компенсирующиеся такими же перекосами в пользу налоговой администрации в других. То и другое одинаково опасно. С одной стороны, чрезмерная щепетильность в защите прав налогоплательщиков может обернуться неспособностью налоговой администрации обеспечить необходимые доходные поступления в бюджет. С другой стороны, предоставление налоговой администрации слишком обширных полномочий может существенно затруднить хозяйственную деятельность и дестимулировать экономическую активность налогоплательщиков.

Проблема баланса прав налогоплательщиков и налоговых органов отражает центральную для всех отраслей права, регулирующих отношения, основанные на властном подчинении сторон, дилемму об относительной ценности прав личности и государства и допустимости ограничения индивидуальных интересов в пользу общественных. Предлагаемое либеральной юридической традицией решение, как известно, состоит в том, что государство должно воздерживаться от вмешательства в сферу частных интересов во всех случаях, когда такое вмешательство не оправдано необходимостью защиты прав и законных интересов других лиц. Применительно к специфике налогового права этот принцип означает необходимость ограничения применяемых к налогоплательщику мер принуждения в тех пределах, в каких это необходимо для обеспечения выполнения государством его социальных функций. Этот принцип не нашел явного закрепления в тексте Общей части Налогового кодекса, однако, очевидно, он фактически является главным критерием оценки большинства ее

норм, в первую очередь норм, регулирующих порядок проведения налоговых проверок, взыскания налога за счет имущества налогоплательщика, ареста имущества, приостановления операций по счетам в банке, осмотра помещений, изъятия документов налогоплательщика и применения иных мер принудительного характера. Невозможно обойти эту проблему и при решении вопроса о распределении бремени доказывания по налоговым спорам и делам о налоговых правонарушениях, а также при регулировании иных аспектов отношений, связанных с привлечением к ответственности за налоговые правонарушения. Вопрос о допустимости включения нормативных правовых актов органов исполнительной власти в состав законодательства о налогах и сборах и о порядке их обжалования также прямо связан с представлениями законодателя о приемлемом уровне правоограничений в фискальных целях.

Задача обеспечения разумного соотношения прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов важна еще и потому, что от ее решения зависит, будет ли налоговая система восприниматься общественным сознанием как справедливая или несправедливая. Справедливость налогового законодательства должна сыграть решающую роль в преодолении негативного отношения налогоплательщиков к фискальной системе. Изменение вектора общественного правосознания на сегодняшний день является основным резервом для повышения уровня налоговой дисциплины, так как достичь той же цели за счет принудительных мер можно лишь путем резкого увеличения расходов на содержание налоговых органов, что вряд ли возможно в условиях бюджетного кризиса.

1. ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СУБЪЕКТА НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

1.1. Порядок исполнения налоговых обязательств организациями, имеющими филиалы и иные территориально обособленные подразделения

Вплоть до принятия Налогового кодекса филиалы организаций, имеющие обособленный баланс и банковский счет, рассматривались в качестве самостоятельных налогоплательщиков по ряду налогов. Например, налог на прибыль такие филиалы исчисляли и уплачивали самостоятельно по ставкам, действующим в регионе их местонахождения. Таким образом, при регистрации филиала в одной из зон пониженного налогообложения, существовавших во многих субъектах РФ, предприятие получало возможность выводить из-под налогообложения значительную часть своей прибыли – ведь перемещение средств в рамках одного юридического лица не поддается документальной фиксации. Кроме того, признание филиалов и представительств налогоплательщиками противоречило концепции филиала и представительства, определенной Гражданским кодексом, в соответствии с которой указанные обособленные подразделения юридических лиц не являются самостоятельными субъектами материально-правовых отношений, не обладают обособленным имуществом и действуют на основании положений, утверждаемых создавшим их юридическим лицом.

В связи с вышеизложенным статья 19 Налогового кодекса, которая не признает филиалы и представительства юридических лиц налогоплательщиками, представляется позитивной законодательной новацией.

Тем не менее, статус филиалов и представительств в налоговых правоотношениях в действующей редакции Налогового кодекса определен, на наш взгляд, недостаточно четко.

Во-первых, непризнание филиалов и представительств организации налогоплательщиками не означает, что они не могут быть субъектами налоговых правоотношений. Налоговые органы должны иметь возможность вступать в непосредственные отношения с обособленными подразделениями, представляющими юридическое лицо на соответствующей территории, не обременяя себя розысками администрации данного юридического лица в других регионах. Естественно, с формальной точки зрения, при уплате налога филиалом или представительством налогоплательщиком остается юридическое лицо. Это означает, что при недостаточности имущества филиала или представительства, налоговые органы вправе взыскивать налоговую задолженность со счетов самого юридического лица, но это не влечет необходимости получения согласия юридического лица на списание суммы основного долга и пеней со счетов его филиала или на наложение ареста на имущество, находящееся в распоряжении филиала, для обеспечения погашения такого долга. Иными словами, обращение к администрации юридического лица для урегулирования вопросов налоговой задолженности филиала должно быть правом, а не обязанностью налоговых органов.

Такое решение вопроса вполне корректно с точки зрения принципов не только налогового, но и гражданского права. Отсутствие у филиала права собственности на предоставленное ему юридическим лицом имущество и средства, получаемые в процессе хозяйственной деятельности, означает невозможность самостоятельного распоряжения получаемой прибылью, но не лишает филиал права и обязанности нести необходимые для осуществления хозяйственной деятельности издержки. Будучи уполномочен осуществлять функции юридического лица на определенной территории, филиал тем самым автоматически получает полномочия на исполнение обязанностей, связанных с осуществлением этой деятельности, в том числе - обязанности платить соответствующие налоги. В пользу такого толкования полномочий обособленных подразделений юридических лиц говорит и тот факт, что статья 32 Арбитражного процессуального кодекса РФ допускает предъявление исков к филиалам юридических лиц. Причем такие иски предъявляются в суд по месту нахождения именно филиала, а не самого юридического лица. Таким образом, если юридическое лицо не доверяет филиалу представлять его интересы в суде, издержки, связанные с обеспечением судебного представительства, будет нести само юридическое лицо, а не налоговая служба.

Тем не менее, в статье 9 Кодекса филиалы и представительства не названы в числе участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Очевидно, не будучи участниками налоговых правоотношений, филиалы и представительства не могут выполнять обязанностей налогоплательщиков. В противоречие с этой нормой вторая часть статьи 19 НК возлагает на филиалы и представительства российских организаций выполнение обязанностей этих организаций по уплате налогов и сборов на той территории, на которой эти филиалы и иные обособленные подразделения осуществляют деятельность. Причем из формулировки части 2 статьи 19 следует, что филиалы и представительства выполняют обязанности налогоплательщиков во всех случаях: независимо от вида налогового обязательства, наличия или отсутствия у филиала (представительства) отдельного баланса и счета и иных обстоятельств.

С нашей точки зрения, цитированные выше нормы Кодекса содержат две существенных ошибки. Во-первых, филиалы и представительства российских организаций должны быть включены в перечень субъектов налоговых правоотношений, который приводится в статье 9. Без этого возложение на них обязанностей налогоплательщиков в принципе невозможно. Во-вторых, вопрос о

целесообразности возложения на филиалы и представительства обязанностей налогоплательщиков следует решать не вообще (как это сделано в статье 19 НК), а дифференцированно - в зависимости от вида налога, наличия или отсутствия у филиала (представительства) отдельного баланса и счета, и иных обстоятельств. В частности, очевидно, что филиал, не имеющий отдельного счета, не может самостоятельно исполнить налоговое обязательство.

Это приводит к выводу о необходимости корректировки определения налогоплательщика, содержащегося в статье 19 НК. Это определение должно быть более гибким, имея в виду, что конкретное решение вопроса о целесообразности возложения на определенных субъектов обязанностей налогоплательщика по каждому виду налога должно содержаться в соответствующих главах Особенной части НК, региональных и местных законах о налогах. Исходя из этого, можно предложить следующую редакцию статьи 19 Налогового кодекса:

“Статья 19. Налогоплательщики и плательщики сборов

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

В случаях и в порядке, предусмотренных настоящим Кодексом, исполнение обязанностей налогоплательщиков по уплате налогов и сборов может быть возложено на их филиалы и иные обособленные подразделения по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений, налоговых агентов, а также иных лиц.»

В главах Особенной части Налогового кодекса предстоит решить принципиальный вопрос, в каком порядке исчисляется и исполняется налоговое обязательство по каждому из налогов предприятиями, осуществляющими экономическую деятельность на территории нескольких субъектов Федерации. Ниже предлагаются наши предложения на этот счет применительно к основным видам налогов.

а) Налог на прибыль

Применительно к налогу на прибыль законодательство, действовавшее до принятия Налогового кодекса, рассматривало в качестве налогоплательщиков только обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий, корреспондентский) счет (ст.1 ч.1 п.“б” Закона “О налоге на прибыль предприятий и организаций”). В случае же, если территориально обособленные структурные подразделения не имели отдельного баланса и счета, региональную часть налога на прибыль за них уплачивало само юридическое лицо в бюджет по месту нахождения своих филиалов пропорционально численности занятых и стоимости основных фондов, приходящейся на каждый филиал. При этом сумма налога определялась в соответствии со ставками налога на прибыль, действовавшими в регионах, где располагались структурные подразделения.

Учитывая, что для осуществления хозяйственной деятельности наличие самостоятельного баланса и счета не обязательно, юридическое лицо получало свободу избирать ту модель организации своих территориальных подразделений, которая ему наиболее выгодна. В тех регионах, где ставка налога на прибыль, зачисляемого в бюджет субъекта Федерации, была выше, территориальным подразделениям с высокой долей основных фондов и занятых было выгодно придать статус самостоятельных налогоплательщиков, переводя полученную ими прибыль на счета самого юридического лица или филиалов, расположенных в регионах с более благоприятным налоговым режимом. Воспрепятствовать таким действиям налогоплательщиков было невозможно, так как вследствие неприменимости денежных расчетов в отношениях

головного офиса со своими филиалами, установить фактическое место получения прибыли в рамках одного юридического лица невозможно. Практическим следствием такого положения было то, что регион, в котором фактически расположено производство, терял доходные поступления, которые призваны компенсировать бюджетные расходы, связанные с осуществлением хозяйственной деятельности на его территории (например, расходы на содержание производственной инфраструктуры, дорог и пр.). Если же юридическое лицо или один из его филиалов зарегистрированы в свободной экономической зоне, которых на территории РФ существует немало, потери несет не только регион, в котором фактически расположено производство, но и бюджетная система в целом.

Предлагаемый способ борьбы с уклонением от налогообложения путем концентрации прибыли в структурных подразделениях, расположенных на территориях с наиболее благоприятным налоговым режимом, состоит в отказе от признания самостоятельными налогоплательщиками филиалов и представительств с отдельным балансом и банковским счетом. В целях налогообложения головной офис и филиалы юридического лица должны рассматриваться в качестве консолидированного налогоплательщика. Налог на прибыль в бюджеты по месту нахождения филиалов должно уплачивать юридическое лицо, исходя из доли прибыли, приходящейся на эти структурные подразделения, определяемой пропорционально их среднесписочной численности (фонду оплаты труда) и стоимости основных производственных фондов. При этом должны применяться налоговые ставки, действующие в тех субъектах Федерации, муниципальных образованиях, где расположены данные структурные подразделения. Сказанное не означает, что непосредственным исполнителем налогового обязательства юридического лица не может быть его филиал, если он обладает собственным счетом.

б) Подоходный налог, взимаемый у источника, платежи в государственные социальные внебюджетные фонды (социальный налог)

Применительно к подоходному налогу и обязательным платежам в социальные внебюджетные фонды юридическое лицо со своими обособленными подразделениями также следует рассматривать в качестве консолидированного налогоплательщика, чтобы обеспечить поступление налоговых доходов в бюджеты и внебюджетные фонды тех регионов, из которых производятся соответствующие социальные выплаты.

Общую сумму платежей юридического лица с фонда оплаты труда следует распределять между региональными бюджетами исходя из фактического фонда оплаты труда каждого структурного подразделения или его доли в общем фонде оплаты труда применительно к подразделениям, не имеющим собственного счета. Долю стоимости основных фондов в данном случае учитывать не следует.

Основная проблема при распределении между региональными бюджетами платежей юридического лица с фонда оплаты труда связана с определением численности работников каждого из территориальных подразделений. Ведь юридически работодателем для работников всех филиалов является само юридическое лицо, а указанное в трудовом договоре место работы может не совпадать с фактическим. Поэтому представляется желательным ввести в законодательство презумпцию совпадения места жительства и места работы гражданина, то есть считать работниками определенного филиала в целях налогового администрирования тех работников юридического лица, которые зарегистрированы по месту жительства по месту нахождения филиала. Естественно, в ряде случаев эта презумпция может не соответствовать действительности (например, если гражданин проживает не по основному месту жительства). В этих случаях работодатель вправе представить

налоговым органам доказательства, что то или иное лицо фактически является работником того структурного подразделения, за которым оно числится.

в) Налог на добавленную стоимость и акцизы

До вступления в силу Налогового кодекса согласно Закону “О налоге на добавленную стоимость” филиалы, отделения и другие обособленные подразделения предприятий, находящиеся на территории Российской Федерации и самостоятельно реализующие товары (работы, услуги), признавались налогоплательщиками.

Такое законодательное решение, очевидно, объяснялось соображениями простоты налогового администрирования. Принимая во внимание, что документы, по которым проверяется правильность исчисления и уплаты НДС (в частности, счета-фактуры), а также предметы сделки находятся в обладании фактических сторон сделки, налоговым органам по основному месту деятельности юридического лица трудно контролировать правильность налогообложения сделок, заключенных филиалами, расположенными в других регионах.

Однако существуют и аргументы против признания филиалов, имеющих отдельный баланс и счет, самостоятельными налогоплательщиками. Во-первых, логическим следствием такого решения должно быть налогообложение межфилиального оборота, что сопряжено с определенными экономическими искажениями. Так, если филиал поставляет своему головному предприятию сырье, используемое для производства конечной продукции, НДС должен быть уплачен уже при поставке сырья, а право на зачет возникает лишь при реализации конечной продукции третьим лицам. Если производственный цикл достаточно длителен, юридическое лицо становится кредитором бюджета. Конечно, если рассматривать поставки товаров между головным офисом и филиалом юридического лица как безвозмездные, налоговое обязательство равно нулю. Однако сам по себе факт налогообложения операций по реализации товаров между головным офисом и филиалом означает, что такие операции рассматриваются как двусторонние сделки, что абсурдно с юридической точки зрения (предприятие не может вступать в сделку с самим собой).

Поэтому, на наш взгляд, межфилиальный оборот должен быть освобожден от обложения НДС, хотя это и не означает, что такой оборот не требует документальной фиксации. Ведь если перемещение товаров между структурными подразделениями юридического лица не облагается НДС, такое движение товаров не требует составления счетов-фактур. Но если допустить перемещение товара без составления счетов-фактур, у налогоплательщика появляется возможность объяснить отсутствие в наличии числящейся за ним продукции тем, что продукция отправлена в адрес филиала и находится “в пути”, что создает предпосылки для теневого товарного оборота и контрабанды. Для нейтрализации этой угрозы следует оформлять межфилиальный оборот, документально фиксируя движение товара в рамках юридического лица. В этих целях могли бы использоваться те же счета-фактуры со специальной отметкой “не фискальные”.

Использование нефискальных счетов-фактур позволяет точно определить оборот каждого отдельного подразделения юридического лица вне зависимости от того, имеет ли оно отдельный баланс и счет или нет. Это дает возможность исчислять величину налогового обязательства каждого подразделения, исходя из его фактического оборота, а не удельного веса данного подразделения в общей стоимости основных фондов и численности работников юридического лица, как по налогу на прибыль. Фактически это равнозначно признанию филиалов самостоятельными

налогоплательщиками, однако не сопряжено с теми юридическими проблемами, которые порождает признание филиалов налогоплательщиками де юре.

Необходимо оговориться, что правильная организация обложения НДС предполагает зачисление поступлений по данному налогу исключительно в федеральный бюджет. Менее предпочтителен вариант, при котором поступления от НДС аккумулируются в федеральном бюджете, и лишь затем определенная их доля распределяется между региональными бюджетами соразмерно численности населения субъекта Федерации. При такой организации НДС вопрос о порядке уплаты этого налога предприятиями, осуществляющими хозяйственную деятельность в различных регионах, теряет свою значимость. (Пока же поступления от НДС распределяются между федеральным и региональными бюджетами, проблема распределения платежей юридического лица по НДС между регионами по месту расположения его структурных подразделений существует. Соответствующие платежи можно распределять между региональными бюджетами по месту расположения филиалов либо исходя из фактического объема реализационных операций, либо исходя из удельного веса данного подразделения в общей численности занятых и стоимости основных фондов.)

В отличие от НДС, который мыслится нами как закреплённый доходный источник федерального бюджета, поступления от акцизов должны “расщепляться” между федеральным и региональными бюджетами. Поэтому здесь тем более важно обеспечить фискальные интересы регионов, в которых фактически создается налогооблагаемая база. Это можно сделать двумя способами:

1) Распределять акцизные поступления между регионами по месту расположения структурных подразделений аналогично тому, как это делается применительно к налогу на прибыль (то есть пропорциональному удельному весу филиала в общей численности работников и стоимости основных фондов юридического лица). Минусом такого решения является отсутствие связи между местом конечной реализации подакцизного товара и местом зачисления налоговых платежей, между тем по самой своей природе акцизы являются налогом на потребление.

2) В этом смысле предпочтительнее зачислять акцизы в бюджет по месту нахождения филиалов, реализующих готовую подакцизную продукцию.

(В мировой практике известен и третий путь распределения поступлений от акцизов между региональными бюджетами - использование акцизных марок не единого федерального, а регионального образца. Это означает, что на территории определенного региона может реализовываться лишь та подакцизная продукция, которая имеет марки данного региона. Однако это существенно усложняет жизнь налогоплательщиков, которые оказываются лишены возможности изменить место реализации товара в случае, если он не находит сбыта в определенном регионе.)

д) Налоги на имущество

Еще римским частным правом выработан принцип, в соответствии с которым бремя расходов по содержанию имущества несет его собственник. Однако в налоговом законодательстве ряда стран принята концепция, согласно которой налогами данного вида облагается не лицо, а имущество как таковое, что подразумевает индифферентный подход к вопросу о фигуре налогоплательщика. Учитывая возможность несовпадения собственника и фактического владельца налогооблагаемого имущества, государство снимает с себя обязанность выяснять содержание договорных отношений между различными субъектами прав на имущество: по налоговым обязательствам, связанным с ним, все они несут солидарную ответственность. Из этого следует, что требование об

уплате налогов на имущество вообще не должно выставляться. Право наложения ареста и последующее обращение взыскания на имущество у налоговых органов возникает, если налог не уплачен по истечении срока его уплаты вне зависимости от того, входила ли уплата налога в обязанности его собственника или титульного владельца.

Мы считаем данный подход к решению вопроса вполне оправданным, а потому вопрос о субъекте налогового обязательства применительно к налогам на имущество теряет смысл.

1.2. Институт консолидации налогоплательщиков

Открытие филиала (представительства) является не единственной формой осуществления предпринимательской деятельности за пределами региона налоговой регистрации. Для этих целей юридическое лицо может создать дочернее предприятие. Преимуществом такого варианта является то, что при 100-процентном участии в уставном капитале дочернего предприятия материнское полностью сохраняет в своем распоряжении прибыль дочернего и освобождается (за исключением некоторых случаев) от ответственности по его долгам. В этом случае прямой перевод прибыли из одного взаимозависимого предприятия в другое невозможен, однако такие предприятия могут минимизировать свои совокупные налоговые обязательства путем передачи друг другу имущества по заниженным (или наоборот, завышенным) ценам.

В связи с этим в первоначальном правительственном проекте Налогового кодекса предусматривалась возможность консолидации предприятий в целях налогообложения. Под консолидированной группой понималось объединение взаимозависимых предприятий (с долей участия в капитале друг друга не менее 80%), выступающее в качестве единого налогоплательщика в отношении одного или нескольких федеральных налогов.

Очевидными преимуществами введения в законодательство института консолидированной группы налогоплательщиков является то, что это:

- повышает ответственность взаимозависимых лиц по налоговым обязательствам друг друга (так, согласно ч.5 ст.84 правительственного проекта НК “участники консолидированной группы налогоплательщиков несут солидарную ответственность по исполнению налоговых обязательств консолидированной группы налогоплательщиков в части тех налогов, в отношении которых такая группа выступает в качестве единого налогоплательщика при невыполнении или ненадлежащем выполнении головным предприятием возложенных на него обязанностей”).

- лишает смысла ценовые манипуляции в сделках между взаимозависимыми лицами;

- облегчает налоговое администрирование, т.к. нет необходимости проверять обоснованность цен, применяемых взаимозависимыми лицами.

Тем не менее, существенным минусом консолидации является то, что она дает возможность для легального занижения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль за счет суммирования прибыли одних входящих в группу предприятий с убытками других. Всегда можно подобрать такую группу предприятий, совокупная прибыль которой будет равна нулю.

Для нейтрализации возможных злоупотреблений консолидированных групп, выражающихся в суммировании прибыли с убытками, требуется разработка слишком сложных правил. Причем, если правила будут достаточно эффективны, налогоплательщики утратят заинтересованность в создании консолидированных групп, а по проекту НК создание таких групп рассматривалось именно как право налогоплательщиков.

Законодательство некоторых стран (например, США) вменяет налогоплательщикам в обязанность образование консолидированной группы (в целях установления дополнительной ответственности материнского общества по налоговым долгам дочерних), но только при установлении факта систематических ценовых манипуляций по сделкам между взаимозависимыми лицами¹. В России вводить принудительную консолидацию налогоплательщиков вряд ли целесообразно, так как российское корпоративное законодательство позволяет привлечь материнское хозяйственное общество к ответственности по долгам дочернего по сделкам, заключенным дочерним обществом по указанию материнского, а также в случае несостоятельности дочернего общества по вине материнского.

Вышеизложенное приводит к выводу о нецелесообразности включения в российское налоговое законодательство института консолидации налогоплательщиков.

1.3. Возложение обязанностей налогоплательщика на третьих лиц

а) Возложение обязанностей налогоплательщика на налогового агента

По некоторым видам налоговых обязательств (например, по уплате подоходного налога за работающих по найму лиц, уплате налога на прибыль с дивидендов и процентов) основными участниками налоговых правоотношений являются налоговые агенты, под которыми в статье 24 Налогового кодекса понимаются “лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов”. Таким образом, в действующей редакции Налогового кодекса налоговые агенты налогоплательщиками не признаются. Следствием такого подхода является неопределенность вопроса о субъекте налогового обязательства в случае неисполнения налоговым агентом своих обязанностей. Так, статья 123 НК предусматривает ответственность в виде штрафа за невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов. Однако Налоговый кодекс не дает ответа на вопрос, на ком лежит обязанность по уплате в бюджет суммы налогового обязательства и пени в случае невыполнения налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов.

С нашей точки зрения, то обстоятельство, что налоговые агенты исполняют налоговое обязательство за счет другого лица, не является основанием для непризнания их налогоплательщиками. Напротив, обязательство налогового агента должно носить автономный характер: то есть налоговый агент должен уплачивать налог вне зависимости от того, удержал ли он соответствующую сумму из средств налогоплательщика или нет. В противном случае не удержанный налоговым агентом налог пришлось бы взыскивать с налогоплательщиков, что может оказаться весьма затруднительно из-за многочисленности последних и незначительности налогового обязательства каждого из них. Кроме того, если в роли налогоплательщиков выступают работники, они в основной массе практически не в состоянии контролировать правильность осуществляемых удержаний, а тем более, не обладают информацией о том, были ли перечислены в бюджет удержанные у них средства. В то же время, в некоторых случаях (например, при ликвидации юридического лица - налогового агента) взыскание налога с налогоплательщиков может оказаться единственно возможным способом его взыскания. Поэтому, с нашей точки зрения, следует установить солидарную ответственность налогоплательщика и налогового агента в

¹ Из материалов рабочей группы программы Правительства США по содействию налоговой реформе в России. Комментарии Д.Макдональда и П.Стефана к статьям 81-107 проекта общей части Налогового кодекса РФ.

случае неисполнения соответствующего налогового обязательства. Однако налогоплательщик должен освобождаться от ответственности, если удержание было произведено.

Исходя из этого, представляется необходимым дополнить включить в статью 24 норму следующего содержания: “В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговым агентом своих обязанностей по удержанию налога у налогоплательщика, он несет солидарную с налогоплательщиком ответственность за исполнение соответствующего налогового обязательства. С момента удержания налога у налогоплательщика обязательство по уплате соответствующего налога переходит на налогового агента.»

Наконец, из части 2 статьи 24 необходимо исключить пункт 2, который возлагает на налоговых агентов обязанность “в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика”. По нашему убеждению, никакие объективные обстоятельства не могут обусловить невозможность удержать налог. Кроме того, формулировка п.2 ч.2 ст.24 может быть воспринята налоговыми агентами как освобождение их от ответственности за неудержание налога при условии уведомления налоговых органов.

б) Возложение обязанностей налогоплательщиков на их контрагентов по сделке

В секторе экономики, занимающемся легальной деятельностью, весьма распространенным способом противозаконного уклонения от налогообложения являются заключение фиктивных сделок на оказание услуг (маркетинг, консалтинг, реклама, НИОКР и пр.) при получении от предприятия-поставщика (срок существования которого обычно не превышает нескольких месяцев) не услуг, указанных в договоре, а наличных денег с целью занижения налогооблагаемой прибыли, получения кредита по НДС, ухода от социальных платежей в государственных внебюджетные фонды и подоходного налога.

В целях предотвращения налоговых потерь, возникающих вследствие заключения фиктивных сделок на поставку указанных видов услуг, следует предусмотреть процедуру специальной регистрации организаций в налоговых органах в качестве поставщиков подобных услуг (по аналогии с используемой во многих странах ОЭСР практикой налоговой регистрации в качестве благотворительных организаций). Условиями такой регистрации могут быть: наличие организационно-правовой формы, предусматривающей полную ответственность учредителей по долгам организации, либо наличие определенной налоговой истории, либо предоставление обеспечения исполнения налоговых обязательств (залог, банковская гарантия и пр.) При этом необходимо следить за тем, чтобы предъявляемые в качестве условия налоговой регистрации в качестве поставщика указанных услуг требования не препятствовали проникновению новых субъектов на рынок и не искажали конкурентной среды. При отсутствии у поставщика услуг лицензии налоговых органов потребитель услуг должен заплатить за поставщика аванс по НДС² и налогу на прибыль

² По аналогии со ст.7 Закона «О налоге на добавленную стоимость», предусматривающей, что в случае реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации иностранными предприятиями, не состоящими на учете в налоговом органе, налог на добавленную стоимость уплачивается в бюджет в полном размере российскими предприятиями за счет средств, перечисляемых иностранным предприятиям или другим лицам, указанным этими иностранными предприятиями. При этом после уплаты налога российскими предприятиями иностранные предприятия имеют право на возмещение сумм налога на добавленную стоимость, фактически уплаченных в бюджет при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, а также по материальным ресурсам производственного назначения в порядке,

(по ставке 7-10% от стоимости услуг). В этом случае у потребителя услуг возникает право на вычет затрат из базы налога на прибыль и на кредит по НДС.

2. ПРИНЦИПЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЦЕНЫ ТОВАРОВ, РАБОТ ИЛИ УСЛУГ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В теории налогообложения выделяют две причины возможного отклонения объявленной цены сделки от рыночного уровня³.

Во-первых, **фиктивный характер сделки**, при котором объявленная цена отличается от цены, фактически уплаченной покупателем за товар⁴.

Допустим, средняя рыночная цена на определенный товар составляет 100 единиц, включая НДС. Ставка НДС составляет 20%, а ставка налога на прибыль - 30%. Продавец А продает товар покупателю В по официальной цене 50 единиц, тем самым снижая величину налогового обязательства по НДС с 20 до 10 единиц. Это позволяет снизить фактическую реализационную цену со 100 до 90 единиц. Недостающие до этого уровня 40 единиц покупатель уплачивает наличными. За счет снижения налогооблагаемой прибыли продавец выигрывает на этой сделке 15 единиц (30% от 50).

Покупатель в данном примере выигрывает 10 единиц за счет снижения НДС. Однако эта выгода существует лишь в случае, если покупателем является физическое лицо (которое не имеет права на зачет НДС) или предприятие, покупающее товар для потребительских целей (так как в этом случае сумма налога, уплаченная при покупке, не относится на издержки производства и обращения и не вычитается из общей суммы НДС, подлежащей внесению в бюджет). Но применение фиктивных цен в розничной продаже очень рискованно, так как любой из потребителей может сообщить налоговым органам о мошеннической сделке.

Если предметом сделки являются основные средства и нематериальные активы покупатель утрачивает заинтересованность в занижении объявленной цены, так как в этом случае он имеет право на вычет всей уплаченной при покупке суммы НДС из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет. Кроме того, в этом случае у покупателя снижается стоимость имущества, на которую начисляются амортизационные отчисления. В этом случае единственный для продавца способ заинтересовать покупателя в фиктивной сделке - это разделить с ним полученную выгоду.

Точно так же покупателю невыгодно занижение объявленной цены сделки, если ее предметом являются материальные ресурсы, используемые в процессе производства, если только он не намерен продать произведенный с использованием этих ресурсов товар также по заниженной цене. В этом случае у покупателя сокращаются издержки, подлежащие вычету из налогооблагаемого дохода, а налоговое обязательство по НДС увеличивается на сумму НДС, недовнесенную в бюджет при первоначальной сделке. Допустим, товаром в рассматриваемом нами примере является сырье, которое реально обошлось покупателю в 90 единиц. Если данное сырье было использовано для производства продукции, проданной за 120 единиц с учетом НДС, покупатель будет обязан внести в бюджет 14 единиц (24 - 10), в то время как при легальном характере первоначальной сделки налоговое обязательство предприятия В составило бы 4 единицы (24 - 20). Кроме того, у покупателя на 40 единиц (по сравнению с фактически уплаченной ценой) сократились принимаемые к вычету издержки, что составляет потерю в 12 единиц по налогу на прибыль. Таким образом, суммарные потери покупателя от сделки составляют 22 единицы, тогда как на фактической цене он сэкономил только 10. Конечно, продавец может компенсировать покупателю его

³ Из материалов рабочей группы программы Правительства США по содействию налоговой реформе в России. "Transfer pricing: basic principles and article 40 of the Russian Tax Code" by Joel M. Macdonald.

⁴ В терминах российского гражданского законодательства такая сделка именуется притворной (ч.2 ст.70 ГК).

потери, снизив фактическую реализационную цену. Однако, учитывая, что “цена” неучтенных наличных денег выше цены безналичных, продавец должен будет отдать покупателю большую часть полученной им выгоды. В этой ситуации выгода, полученная обеими сторонами сделки, явно не окупает “платы за риск”.

Завышение цен в сделках между неавтономными лицами еще менее вероятно, так как это увеличивает обязательство продавца и уменьшает обязательство покупателя по налогу на прибыль на одинаковую сумму, и кроме того при этом увеличивается обязательство покупателя по НДС. Даже если продавец полностью освобожден от налога на прибыль, он не заинтересован в подобной сделке, а при нормальных условиях она для него прямо убыточна.

Приведенные выше примеры позволяют сделать вывод об относительно низкой вероятности искажения декларируемых цен в сделках между неавтономными сторонами, а значит – о нецелесообразности наделяния налоговых органов широкими полномочиями по осуществлению ценового контроля. Хотя в некоторых случаях вероятность искажения цен в сделках между неавтономными лицами повышается. К числу таковых относятся, прежде всего, случаи, когда одна из сторон сделки пользуется налоговыми льготами. Если, скажем, покупатель по сделке освобожден от уплаты налога на прибыль, для него менее значимо снижение подлежащих вычету издержек в результате занижения реализационной цены. Одним из распространенных способов ухода от налогообложения является осуществление внешнеэкономических сделок через посредничество фирм, зарегистрированных в оффшорных зонах иностранных государств. Поэтому ценовой контроль применительно к внешнеэкономическим сделкам также может осуществляться по упрощенной процедуре.

Взаимозависимость сторон сделки является вторым мотивом к занижению договорных цен. Взаимная зависимость предприятий может выражаться в том, что стороны сделки контролируют друг друга либо находятся под контролем одного и того же третьего лица. Применительно к физическим лицам взаимная зависимость чаще всего выражается в родственных отношениях.

При наличии отношений взаимной зависимости передача имущества от одного лица другому сравнительно мало затрагивает общее экономическое положение сторон сделки, но при этом позволяет воспользоваться налоговыми преимуществами. Допустим, акционерное общество А полностью владеет пакетом акций общества В. Если материнское общество является прибыльным, а дочернее убыточным, при передаче имущества от А к В обеим сторонам выгодно назначить реализационную цену как можно ниже, чтобы записать максимум прибыли на убыточное предприятие. (Потери, которые несет продавец при реализации имущества по заниженным ценам, в данном случае никакого значения не имеют, так как с экономической точки зрения А и В составляют единое целое.) Если дочернее и материнское общество расположены в регионах с разными ставками налога на прибыль, они будут стремиться за счет занижения реализационных цен сосредоточить максимум прибыли в регионе с более благоприятным налоговым режимом.

Таким образом, обоснованность цен, применяемых в сделках между взаимозависимыми лицами, всегда должна подвергаться налоговому контролю. Однако законодательно установленные критерии взаимной зависимости не должны быть слишком широки, чтобы ценовой контроль не приобретал тотальный характер. Так, если в приведенном примере предприятие А владеет не 100-процентным, а 20-процентным пакетом акций В, вероятность осуществления сделки по заниженным ценам существенно ниже. Предположим, экономическая стоимость каждого из обществ по отдельности составляет 100 единиц. В этом случае совокупная «экономическая стоимость» предприятия А с учетом его доли в предприятии В составит 120 единиц.

Если В «продает» товар А за 10 единиц, в то время как его рыночная цена составляет 20, то стоимость А возрастает на 8 и составляет теперь 128 единиц (предприятие А получает 10 единиц за счет покупки товара ниже его рыночной цены и теряет 2 единицы, поскольку экономическая стоимость В, в котором А имеет 20-процентную долю, уменьшилась на 10 единиц). В результате этой сделки «экономическая стоимость» В понизилась на 10 единиц, тогда как при реализации имущества по рыночной цене дополнительное налоговое обязательство В (при действующей ставке налога на прибыль в 35%) составило бы лишь 3,5 единицы. Очевидно, другие акционеры В будут возражать против такой сделки, тем более, что ч.3 ст.105 Гражданского кодекса предоставляет акционерам дочернего общества право требовать возмещения основным хозяйственным обществом убытков, причиненных по его вине дочернему.

Согласно пункту 1 части 1 статьи 20 Налогового кодекса лица признаются взаимозависимыми, если одно из них участвует в имуществе другого, и доля такого участия составляет более 20 процентов. При этом часть 2 указанной статьи позволяет суду признать лица взаимозависимыми для целей налогообложения и в других случаях, если «налоговым органом представлены доказательства того, что лица находятся под контролем третьего лица либо одно лицо находится под контролем другого лица».

Определение взаимозависимых лиц в действующей редакции НК предоставляет налоговым органам, с одной стороны, излишне обширные, а с другой - излишне узкие полномочия. Учитывая, что для осуществления ценового контроля важна не любая степень взаимозависимости, а лишь та, которая позволяет одному лицу определять действия другого, мы считаем целесообразным сделать в пункте 1 статьи оговорку, что доля в 20% может рассматриваться в качестве основания для признания лиц взаимозависимыми, если никакому другому лицу не принадлежит в том же предприятии доля, превышающая 50%.

С другой стороны, действующая редакция статьи обязывает налоговые органы обращаться в суд, чтобы признать взаимозависимыми предприятия А и С, если некоему предприятию В принадлежит значительная доля в имуществе А и С. Поэтому мы предлагаем автоматически признавать взаимозависимыми также сестринские предприятия при высокой доле участия в них одного и того же материнского.

Учитывая вышеизложенное, представляется необходимым изложить статью 20 Налогового кодекса в следующей редакции:

«Статья 20. Взаимозависимые лица

1. Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

1) одно лицо контролирует другое лицо, либо лица находятся под контролем одного и того же третьего лица;

2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Под контролем лица над организацией понимается прямое и (или) косвенное (через посредство других организаций) участие в имуществе этой организации, доля которого (количество принадлежащих лицу голосующих акций акционерного общества, размер принадлежащей лицу доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью, складочном капитале товарищества, размер паевого

вноса в паевой фонд производственного кооператива и т.п.) составляет более 20%. Лицо, доля участия которого в имуществе организации составляет менее 51%, не может считаться контролирующим эту организацию в случае, если единственному третьему лицу, которое не признается взаимозависимым с этим лицом в соответствии с настоящей статьей, принадлежит доля участия в имуществе этой организации, составляющая 51% и более. Порядок определения доли косвенного (через посредство других организаций) участия лица в имуществе организации устанавливается Правительством Российской Федерации.)

Под контролем физического лица над организацией также понимается участие в этой организации через другое физическое лицо, под контролем которого находится эта организация, если оба физических лица признаются взаимозависимыми лицами в соответствии с подпунктами 2 и 3 настоящего пункта.

2. По иску налогового органа суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 1 настоящей статьи, если отношения между этими лицами могут оказывать влияние на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).»

Итак, как было отмечено выше, ценовой контроль целесообразен применительно к сделкам между взаимозависимыми лицами, а также к сделкам между невзаимозависимыми лицами, если таковые сделки носят фиктивный характер. Проанализируем, насколько соответствуют такому подходу нормы действующего Налогового кодекса. Так, согласно ст.40 Кодекса налоговые органы вправе контролировать правильность применения цен по сделкам только в трех случаях:

- при сделках между взаимозависимыми лицами;
- по бартерным сделкам;
- по внешнеэкономическим сделкам;
- при колебании более чем на 20% цены, применяемой одним и тем же налогоплательщиком по идентичным товарам в пределах непродолжительного времени.

В перечисленных случаях, когда, по мнению налогового органа, примененные сторонами сделки цены отклоняются (в ту или иную сторону) более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров, работ или услуг, налоговый орган вправе вынести решение о доначислении налога и пени исходя из оценки результатов сделки на основе рыночных цен.

Существенным недостатком этой формулировки является то, что условием применения ценового контроля к сделкам между взаимозависимыми лицами является отклонение объявленной цены от рыночной более чем на 20%. Таким образом, допуская регулярное отклонение применяемых цен от рыночных, скажем, на 15% взаимозависимые лица могут беспрепятственно уклоняться от налогообложения. Учитывая, что договорные отношения сторон в данном случае носят постоянный характер, совокупная величина сокрытой налогооблагаемой базы может оказаться весьма значительна.

Но основным недостатком статьи в действующей редакции является то, что она предоставляет одному и тому же налоговому инспектору право производить доначисление налога при отклонении примененной сторонами сделки цены от рыночной цены на идентичные (однородные) товары, и определять эту рыночную цену. Причем в статье отсутствуют указания на определенные источники информации о рыночных ценах товаров, работ и услуг. Очевидно, что здесь заложены огромные возможности для произвола налоговых органов.

С нашей точки зрения, при решении вопроса о пределах использования налоговыми органами права оспаривать объявленную цену сделки необходимо учитывать, что широкое использование этого права может затруднить прохождение ценовых сигналов и существенно снизить способность рыночного механизма к саморегуляции. Даже при условии идеальной добросовестности чиновников налоговых органов вероятность их ошибки весьма велика, учитывая многочисленность и субъективность факторов, подлежащих учету при определении применимой рыночной цены по сделке. Так, в соответствии со статьей 40 Налогового кодекса для определения рыночного уровня цен на товары (работы, услуги) налоговый орган должен последовательно провести следующие процедуры:

- Определить, какие товары (работы, услуги) могут быть признаны идентичными (однородными) с товарами, составляющими предмет проверяемой сделки. При этом “при определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель”;

- Определить перечень условий проверяемой сделки, которые могли оказать влияние на уровень цены, “в частности, такие условия сделки, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия”;

- Выяснить средний для данной местности уровень цен на идентичные (однородные) товары при сопоставимых условиях сделки. Данную задачу применительно к товарам, не котирующимся на бирже, следует признать практически нереализуемой, учитывая, что ни один из существующих статистических источников не содержит информации об условиях сделок.

- Решить, является ли нормальным отклонение примененной налогоплательщиком цены от средней рыночной цены на идентичные (однородные) товары при сопоставимых условиях сделки. Критериями для вынесения такого решения должны быть дополнительно: “обычные при заключении сделок между независимыми лицами надбавки к цене или скидки, учитывающие факторы спроса и предложения на рынке товаров, работ или услуг, сезонные и иные колебания потребительского спроса на товары, потеря товарами качества или иных потребительских свойств, истечение (приближение даты истечения) сроков годности или реализации товаров, маркетинговая (ценовая) политика, в том числе, при продвижении товаров, работ или услуг на новые для них рынки, при продвижении на рынки новых изделий, не имеющих аналогов, при предоставлении индивидуальных скидок новым потребителям, а также при реализации опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления потребителей с ними” и пр.

Чтобы объективно провести такую аналитическую работу, потребуются усилия квалифицированных специалистов. Потребитель способен решать эту задачу каждодневно и без особого труда, так как исходит из своих субъективных потребностей и возможностей. Чиновники же налоговых органов, не обладая ни объективной, ни субъективной системой оценки, склонны решать эту задачу исходя из наличия или отсутствия корыстной заинтересованности в ее решении в пользу налогоплательщика. Приходится констатировать, что какими бы благими ни были цели законодателя, от их достижения разумнее отказаться, если они не могут быть достигнуты без применения формулировок типа “и прочие разумные условия”, “иные аналогичные случаи” и т.д. В противном случае, единственным реальным практическим следствием принятия такого закона будет расширение масштабов коррупции.

Исходя из вышеизложенного представляется, что предоставлять налоговым органам право доначислять налог исходя из рыночных цен на определенный товар можно лишь при условии официального опубликования рыночных цен, по которым будут оцениваться результаты сделок, а в отсутствие опубликованной информации о рыночной цене на определенный товар – при условии расчета уровня рыночной цены по утвержденным Правительством максимально формализованным (применительно к специфике каждой отрасли) методикам. В отсутствие же опубликованной информации об уровне рыночных цен или формализованных методик их определения право переоценивать результаты сделки исходя из рыночных цен, можно предоставить только суду.

С другой стороны, при наличии опубликованной информации об уровне рыночных цен (или формализованных методик их исчисления) представляется нецелесообразным установление минимальной величины отклонения объявленной цены сделки от рыночной как условия доначисления налога налоговыми органами по сделкам между взаимозависимыми и некоторым сделкам между независимыми лицами. Это относится к внешнеторговым, бартерным сделкам, а также сделкам с участием лиц, освобожденных от уплаты налога на прибыль.

Кроме того, статья 40 в нынешней редакции не позволяет отслеживать сделки между взаимозависимыми лицами, осуществляемые через посредника. Так, если взаимозависимые лица А и В выступают соответственно продавцом и покупателем в двух сделках по продаже одного и того же имущества с участием одного и того же третьего лица С, эти сделки не подпадают ни под один из пунктов статьи 40 (так как в обеих взаимосвязанных сделках фигурирует заниженная цена), конечно, за исключением случаев, когда посредник специализируется на сделках с аналогичным имуществом и в течение непродолжительного времени заключит аналогичные сделки по нормальной цене.

Резюмируя вышеизложенное, можно предложить следующую редакцию статьи 40 Кодекса:

“Статья 40. Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения

1. Если иное не предусмотрено настоящим пунктом, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. В случаях, предусмотренных настоящей статьей, при отклонении цены, указанной сторонами сделки, от рыночной цены на идентичные (однородные) товары, работы или услуги, в целях налогообложения применяется рыночная цена на идентичные (однородные) товары, работы или услуги.

2. Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

3. Рынком товаров (работ, услуг) признается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за пределами Российской Федерации.

4. Идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки.

При определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и

производитель. При определении идентичности товаров незначительные различия в их внешнем виде могут не учитываться.

5. Однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми.

При определении однородности товаров учитываются, в частности, их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

6. При определении рыночных цен товаров, работ или услуг принимаются во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

7. При определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также обычные при заключении сделок между независимыми лицами надбавки к цене или скидки. В частности, учитываются скидки и надбавки, вызванные:

сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);

потерей товарами качества или иных потребительских свойств;

истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;

маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;

реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

8. При определении рыночных цен на товары, работы и услуги используется информация органов, регулирующих в соответствии с законодательством Российской Федерации ценообразование, и других уполномоченных органов, в том числе органов статистики, органов ценообразования или специализированных (квалифицированных и лицензированных) оценщиков. Министерство Российской Федерации по налогам и сборам по согласованию с Государственным антимонопольным комитетом и Государственным комитетом Российской Федерации по статистике осуществляет сбор и систематизацию информации о рыночных ценах (пределах колебаний рыночных цен) на товары, работы и услуги, применяемой для целей налогообложения, и обеспечивает ежемесячную (*ВАРИАНТ: ежеквартальную*) публикацию этой информации.

9. При наличии информации о рыночной цене (пределах колебаний рыночной цены) на товар, работу, услугу, опубликованной в порядке, предусмотренном пунктом 8 настоящей статьи, налоговые органы вправе проверять правильность применения налогоплательщиками цен по сделкам, заключенным в сопоставимых условиях с идентичными (*Вариант: добавить в скобках слово "однородными"*) товарами, работами, услугами, реализованными в тот же период, к которому относится информация о рыночной цене на эти товары, лишь в следующих случаях:

1) При исполнении сделок между взаимозависимыми лицами.

Если налоговым органом установлено, что взаимозависимые лица в пределах непродолжительного периода времени выступали в качестве противоположных сторон в двух или более последовательных сделках по реализации одних и тех же или идентичных товаров (работ, услуг) с участием одного и того же третьего лица или нескольких третьих лиц (например, если одно из двух взаимозависимых лиц выступало в качестве продавца в сделке купли-продажи товаров с третьим лицом, а это третье лицо выступало в качестве продавца в сделке купли-продажи тех же самых или идентичных товаров со вторым из двух взаимозависимых лиц), налоговый орган вправе рассматривать такие сделки как сделки, заключенные непосредственно между этими взаимозависимыми лицами.

2) По товарообменным (бартерным) операциям, а также по сделкам, исполняемым путем зачета встречного однородного требования.

3) При исполнении внешнеэкономических сделок.

4) При исполнении сделок с организациями, зарегистрированными в иностранных государствах и на территориях с льготным налоговым режимом или в иностранных государствах и на территориях, законодательство которых не предусматривает раскрытие и предоставление информации при осуществлении финансовых операций (оффшорных зонах), а также на территориях субъектов Российской Федерации, законодательством которых установлен льготный налоговый режим, в свободных экономических зонах и закрытых административно-территориальных образованиях на территории Российской Федерации, а также при исполнении сделок с организациями, освобожденными от уплаты налога на прибыль на определенный период своей деятельности, или с организациями, имеющими убыток по данным налоговых деклараций по налогу на прибыль за два последних года, предшествующих году исполнения сделки.

5) При отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения уровня цен, применяемых одним и тем же налогоплательщиком по идентичным (*Вариант: добавить в скобках слово "однородным"*) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

10. В случаях, предусмотренных подпунктами 1-4 пункта 9 настоящей статьи, вне зависимости от размера отклонения цены товаров, работ или услуг, примененных сторонами сделки, от рыночной цены на идентичные (*Вариант: добавить в скобках слово "однородные"*) товары, работы или услуги, налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени исходя из оценки результатов сделки на основе рыночной цены на соответствующие товары, работы или услуги. В случае, предусмотренном подпунктом 5 пункта 9 настоящей статьи, при условии, что цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (*Вариант: добавить в скобках слово "однородных"*) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени исходя из оценки результатов сделки на основе рыночной цены на соответствующие товары, работы или услуги.

11. При отсутствии информации о рыночной цене (пределах колебаний рыночной цены) на товар, работу, услугу, опубликованной в порядке, предусмотренном пунктом 8 настоящей статьи, налоговые органы вправе проверять правильность применения налогоплательщиками цен по сделкам, при наличии утвержденной Правительством Российской Федерации и официально опубликованной методики (альтернативных методик) определения рыночной цены по сделкам для данного вида экономической деятельности, в случаях, предусмотренных подпунктами 1-4 пункта 9

настоящей статьи. В указанных случаях, при условии, что цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (Вариант: *добавить в скобках слово "однородных"*) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени исходя из оценки результатов сделки на основе рыночной цены на соответствующие товары, работы или услуги.

12. Если опубликованная в соответствии с пунктом 8 настоящей статьи или исчисленная в соответствии с утвержденной Правительством методикой (альтернативными методиками) рыночная цена имеет минимальное и максимальное значения, налоговый орган должен оценивать результаты сделки на основе того значения рыночной цены, которое наиболее близко к цене, примененной сторонами сделки. При оценке результатов сделки на основе рыночной цены, опубликованной в соответствии с пунктом 8 настоящей статьи или исчисленной в соответствии с утвержденной Правительством методикой (альтернативными методиками), налоговый орган вправе принимать во внимание перечисленные в пункте 7 настоящей статьи условия сделки, которые не были учтены при определении рыночной цены на идентичные (однородные) товары, работы или услуги, лишь в том случае, если с учетом этих условий значение рыночной цены будет более близко к цене, примененной сторонами сделки.

13. В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации цены на определенные виды товаров, работ или услуг устанавливаются (регулируются) уполномоченными на то государственными либо иными органами, и цены, примененные сторонами сделки, отклоняются от этих цен, налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени исходя из оценки результатов сделки на основе цен на соответствующие товары, работы или услуги, установленных уполномоченными на то государственными либо иными органами.

14. При рассмотрении судом дел об обжаловании решений налоговых органов о доначислении налога и пени исходя из оценки результатов сделки на основе рыночных цен в порядке, установленном пунктами 10, 11 и 13 настоящей статьи, обязанность доказывания обстоятельств, имеющих значение для более точного определения применимой рыночной цены, или обстоятельств, препятствующих оценке результатов сделки в порядке, установленном настоящей статьей, возлагается на налогоплательщика.

15. При наличии у налогового органа оснований полагать, что цены, примененные сторонами сделки, не соответствуют уровню рыночных цен на идентичные (однородные) товары, работы или услуги, в иных случаях, помимо предусмотренных пунктами 9, 10, 11 и 13 настоящей статьи, налоговый орган вправе обратиться в суд с иском об оценке результатов сделки в целях налогообложения на основе рыночной цены на идентичные (однородные) товары (работы, услуги). При рассмотрении дела суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для оценки результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в настоящей статье.

16. Если налоговый орган или суд в соответствии с пунктами 10, 11, 13, 15 настоящей статьи вынес решение о доначислении налога исходя из оценки результатов сделки на основе рыночной цены на идентичные (однородные) товары, работы или услуги, признав, что примененная сторонами сделки цена отличается от рыночной цены, указанная рыночная цена применяется при исчислении сумм налогов, подлежащих уплате другими сторонами сделки, совершенной на территории Российской Федерации, за исключением случаев, когда другой стороной сделки

является физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем. Налоговый орган, вынесший решение о доначислении налога одной из сторон сделки исходя из оценки результатов сделки на основе рыночной цены, в течение 10 дней с момента вынесения этого решения обязан известить другие стороны данной сделки и налоговый орган по месту постановки на учет других сторон сделки о рыночной цене, по которой оценены результаты сделки. Налоговый орган по месту постановки на учет других сторон сделки в течение 10 дней с момента получения извещения о доначислении налога одной из сторон сделки исходя из оценки результатов сделки на основе рыночной цены обязан вынести решение о зачете или возврате излишне уплаченной суммы налога в соответствии со статьями 78-79 настоящего Кодекса.”

3. ПРОБЛЕМА СООТНОШЕНИЯ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И ПОЛНОМОЧИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В РОССИЙСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

В нижеследующих главах настоящей статьи представлены наши соображения о направлениях совершенствования Общей части российского Налогового кодекса в целях обеспечения взвешенного баланса прав налогоплательщиков и налоговых органов. Следует подчеркнуть, что авторы не ставили целью ни ужесточение, ни либерализацию действующего законодательства. При разработке концепции изменений к Налоговому Кодексу мы старались абстрагироваться от крайностей, присущих аргументации обеих спорящих сторон. А потому есть все основания ожидать, что предлагаемая редакция Кодекса встретит яростных оппонентов как среди представителей налоговых органов, так и в среде налогоплательщиков. Если эти опасения оправдаются, мы будем утешаться сознанием, что нам удалось сохранить беспристрастность в поисках той самой “золотой середины”, которая, на наш взгляд, и определяет качество современного законодательства о налоговом администрировании.

3.1. Полномочия налоговых органов по осуществлению налогового контроля

1) Полномочия налоговых органов на получение информации от налогоплательщиков и третьих лиц

В большинстве стран ОЭСР представители некоторых профессий освобождены от обязанности сообщать налоговым властям информацию о налоговых обязательствах своих клиентов, которая стала им известна по роду деятельности. Обычно к таким профессиям относятся: юристы, бухгалтеры, врачи, священнослужители, в некоторых странах (Швейцария, Греция, Ирландия, Бельгия, Италия, Португалия) признается также банковская тайна⁵.

Отсутствие защиты профессиональной адвокатской тайны в первой редакции российского налогового законодательства существенно ущемляло право налогоплательщиков пользоваться юридической помощью, так как делало для них небезопасными услуги профессиональных консультантов. В ныне действующей редакции Кодекса (от 09.07.99 N 154-ФЗ) установлены профессиональные привилегии для адвокатов и аудиторов (ст.82), что следует признать позитивной новацией.

Вопрос о целесообразности защиты банковской тайны в налоговых правоотношениях более сложен. Очевидно, закрытый характер информации о банковских счетах и вкладах существенно затрудняет работу налоговой администрации, так как в отличие от свидетельских показаний юрисконсультов, врачей и прочих лиц, пользующихся профессиональными привилегиями, информация, которой обладают банки, является незаменимым доказательством. В пользу банковской тайны, очевидно, можно привести только один аргумент: она дает огромный толчок развитию национальной банковской системы за счет привлечения сбережений физических лиц, в том числе - иностранцев. Неслучайно, государства, в которых признается банковская тайна (в частности, Швейцария и Австрия), занимают лидирующие позиции на мировом рынке банковских услуг.

Тем не менее, при сегодняшнем критическом состоянии бюджетной системы России мы считаем невозможной защиту банковской тайны. Эту логику, очевидно, разделяют и законодатели, так как в последней редакции Кодекса (от 09.07.99 г.)

⁵ См. Таблицу 9 (Б) Обзора правовой ситуации в странах ОЭСР по вопросу “Права и обязанности налогоплательщиков”, одобренного Советом ОЭСР 27 апреля 1990 г.

усилены нормы об обязанностях банков в налоговых правоотношениях. В частности, предусмотрена обязанность банков представлять по требованию налогового органа, проводящего налоговую проверку налогоплательщика, необходимые для такой проверки документы (сведения) о финансовых и иных операциях проверяемого налогоплательщика.

Кроме того, немаловажным является вопрос о праве налогоплательщика не свидетельствовать против себя, своего супруга и близких родственников. Наличие этого права у обвиняемых в уголовных правонарушениях почти никогда не оспаривается, однако, по мнению некоторых специалистов, это право налогоплательщиков не подлежит расширительному толкованию. (Так, согласно ст.307 законопроекта “О налоговом администрировании”, подготовленного по проекту “Налоговая реформа в России”, “во время дачи показаний налоговый орган не требует у вызванного лица, а последнее вправе не предоставлять информацию, входящую в компетенцию УК РФ”.) С нашей точки зрения, налогоплательщик должен быть освобожден от обязанности предоставлять налоговым органам информацию, свидетельствующую против него и его родственников, во всех случаях. Такая позиция объясняется двумя причинами. Во-первых, максимально широкое содержание указанного права граждан заложено в статье 51 Конституции РФ, которая гласит: “Никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом”. Во-вторых, разграничение налоговых правонарушений на административные и уголовные достаточно условно. Учитывая, что юридическая квалификация деяния налогоплательщика зависит от суммы сокрытого дохода, формы вины и тому подобных признаков, на начальных этапах расследования, когда эти признаки четко еще не определены, разграничить уголовное и административное правонарушения весьма сложно. В этой ситуации велика вероятность, что для доказывания состава налогового преступления в действиях налогоплательщика будут использоваться показания, которые он был обязан давать в рамках производства по делу об административном правонарушении. Поэтому представляется целесообразным дополнить предусмотренный статьей 90 перечень случаев, когда лицо освобождается от ответственности за отказ от дачи показаний, случаями, когда истребуемая информация “свидетельствует против налогоплательщика, его жены (мужа), детей или родителей, если эта информация связана с уголовным расследованием или указывает на противоправное деяние и может быть использована против указанных лиц”.

Существенным недостатком норм Налогового кодекса, касающихся полномочий налоговых органов на получение информации от третьих лиц, представляется отсутствие указаний об обязанности банков и налоговых агентов истребовать от налогоплательщиков их идентификационные налоговые номера и давать ссылку на ИНН налогоплательщиков во всех декларациях (сообщениях), адресуемых налоговым органам. Более того, следует предусмотреть обязанность налоговых агентов и банков сообщать налоговым органам обо всех случаях отказа налогоплательщиков сообщить свой ИНН.

2) Право налоговых органов на доступ в помещения налогоплательщиков и изъятие документов

Право доступа в помещения, используемые для осуществления предпринимательской деятельности или хранения объектов налогообложения, является одним из источников получения информации, необходимой для налогового контроля. Во всех странах ОЭСР налоговые власти имеют право на доступ в производственные и жилые помещения налогоплательщиков, однако в разных странах это право

реализуется на различных условиях. В некоторых государствах (например, в Австралии, Ирландии, Японии, Новой Зеландии) для доступа в помещения налогоплательщиков не требуется ни согласия последних, ни санкции судебных властей. Чаще для проникновения в помещение налогоплательщика против его воли необходим ордер на обыск (например, в Австрии, Дании, Франции, Германии, Италии, Голландии, Испании, Швеции, Турции, Великобритании, США). В некоторых странах устанавливается различный режим доступа в производственные и жилые помещения (в последние - более строгий). Например, в Бельгии, Канаде, Греции, Португалии, Норвегии санкция суда (прокурора) требуется для входа в жилое помещение и не требуется для входа в производственное. В Финляндии доступ в жилое помещение допускается только при расследовании уголовного преступления⁶.

Российский Налоговый кодекс в этом вопросе на первый взгляд мягче законодательства стран ОЭСР. Согласно ст.91 НК “доступ налоговых органов в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается”. Доступ налоговых органов в производственные помещения допускается только в связи с проведением налоговой проверки. При воспрепятствовании доступу составляется акт, дающий основания для определения налогового обязательства по аналогии и применения санкций к должностным лицам налогоплательщика. Из текста статьи следует, что налоговые органы лишены права доступа в производственные помещения против воли налогоплательщика.

С другой стороны, некоторые содержательно связанные со статьей 91 нормы НК вступают с ней в логическое противоречие. Так, статья 92 позволяет должностным лицам налогового органа в процессе выездной налоговой проверки, “производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика”, а статья 94 Налогового кодекса позволяет налоговым органам “вскрывать помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы при отказе лица, у которого производится выемка, сделать это самостоятельно”. Возникает вопрос: распространяются ли эти полномочия налоговых органов на случаи, когда налогоплательщик препятствует доступу налоговых органов в принадлежащие ему помещения. На наш взгляд, независимо от того, как будет разрешена эта коллизия в правоприменительной практике (в пользу налогоплательщика или налоговых органов), решение будет неудачным, так как право налоговых органов на применение мер принуждения для получения необходимой информации должно зависеть от конкретных обстоятельств.

Мы считаем нежелательным нарушение неприкосновенности жилых и производственных помещений налогоплательщиков (равно как применение иных принудительных мер) в случаях, когда налоговая администрация имеет возможность исполнить возложенные на нее функции иным путем. Например, если налоговым органам предоставлено право при отсутствии необходимой для исчисления налога информации исчислять налоговые обязательства налогоплательщика по аналогии, в применении насилия не видится нужды. Однако для привлечения к ответственности за налоговые правонарушения налоговые органы обязаны доказать факт правонарушения, а следовательно, должны обладать правом применять принуждение для получения необходимых доказательств.

В этой связи представляется необходимым предоставить налоговым органам право прибегать к принуждению, когда это необходимо для производства по делу о налоговом правонарушении. Средством решения этой проблемы, на наш взгляд, может

⁶ См. Таблицу 9 (А) Обзора правовой ситуации в странах ОЭСР по вопросу “Права и обязанности налогоплательщиков”, одобренного Советом ОЭСР 27 апреля 1990 г.

быть введение разграничения выездных проверок на плановые и контрольные, используя в качестве критерия деления наличие или отсутствие у налоговых органов оснований подозревать правонарушения в деятельности конкретного налогоплательщика. Такое разграничение, с нашей точки зрения, необходимо для решения ряда вопросов, и в частности - вопроса о праве налоговых органов на доступ в помещение налогоплательщика против его воли. Исходя из презумпции добросовестности налогоплательщика, было бы неправильно наделять налоговые органы правом применения принуждения для доступа в помещения налогоплательщика в целях проведения плановых проверок. В данном случае предоставление налоговым органам права исчисления налога по аналогии является достаточной гарантией того, что налогоплательщик не станет препятствовать доступу налоговых органов в свои помещения. Но при проведении контрольных проверок (то есть при наличии поводов и оснований к возбуждению дела о налоговом правонарушении) налоговые органы должны пользоваться правом доступа в производственные помещения независимо от воли их хозяев.

В соответствии с вышеизложенными принципами предлагается скорректировать и порядок изъятия (выемки) документов.

3) Налоговые проверки

Учитывая, что выездные налоговые проверки представляют собой серьезное вмешательство в деятельность налогоплательщика, законодательство стран ОЭСР обычно предусматривает определенные процедурные рамки для реализации соответствующих полномочий налоговых властей. Наиболее распространенными из применяемых ограничений являются: необходимость уведомления налогоплательщика о предполагаемой проверке (за исключением контрольных); запрет на вторичную проверку с идентичным предметом; установление максимальной продолжительности и частоты проверок.

Российский Налоговый кодекс в рассматриваемом вопросе, с нашей точки зрения, излишне мягок по отношению к налогоплательщикам, что угрожает эффективности налогового контроля. Это выражается, прежде всего, в наличии процедурных ограничений в отношении камеральных налоговых проверок, которые обычно не подлежат строгой правовой регламентации. Так, согласно ст.88 НК камеральная проверка проводится "в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки". Учитывая общий правовой принцип, в соответствии с которым государственным органам запрещено все, что прямо не разрешено законом, эта формулировка Кодекса равносильна установлению запрета на проведение камеральных проверок по истечении 3 месяцев с момента подачи декларации. Это выводит из-под контроля основную массу налогоплательщиков, так как технические возможности налоговой администрации в России не позволяют за 3 месяца провести сплошную проверку всех поданных деклараций. По нашему убеждению, для установления подобных ограничений нет никаких оснований - камеральная проверка может быть проведена во всякое время до истечения срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения - то есть 3 лет со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение.

Первоначальная редакция Налогового кодекса запрещала выездные налоговые проверки в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. В ныне действующей редакции Кодекса закреплено прямо

противоположное решение, что, на наш взгляд, также неправильно. С нашей точки зрения, необходимо искать компромисс между угрозой чрезмерного вмешательства налоговой администрации в частную жизнь граждан, и абсолютным запретом на выездные проверки в отношении граждан, который существенно затрудняет производство по делу о налоговых правонарушениях (за исключением уголовно наказуемых), так как исключает возможность осмотра объектов налогообложения, изъятия документов и применения других мер, направленных на сбор доказательств по делу. Кроме того, это осложняет применение альтернативных методов исчисления налоговых обязательств физического лица в случаях, когда имеются основания полагать, что его расходы не соответствуют декларируемым доходам. Поэтому, очевидно, следует разрешить выездные проверки в отношении физических лиц, установив исчерпывающий перечень оснований для ее проведения. Например, можно разрешить такие проверки в порядке осуществления контроля за соответствием расходов физических лиц декларируемым ими доходам - в случае непредоставления гражданином декларации об источниках средств, использованных для приобретения особо дорогостоящего имущества, или документов, подтверждающих содержащиеся в этой декларации сведения, а также в случае, когда данные специальной декларации и подтверждающие их документы не объясняют или не полностью объясняют причины несоответствия крупных расходов физического лица его доходам.

Наконец, Налоговый кодекс содержит сразу три ограничения на периодичность и сроки проведения выездной налоговой проверки. Во-первых, ст.88 НК запрещает проведение повторных проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный налоговый период. Во-вторых, в соответствии со ст.89 выездная проверка проводится не чаще одного раза в год. Если ограничение по предмету повторной проверки является традиционным для законодательства стран ОЭСР, то второе из указанных ограничений представляется несколько надуманным. С нашей точки зрения, ограничения периодичности могут существовать только в отношении плановых налоговых проверок, но распространение их на контрольные проверки лишает налоговые органы возможности реагировать на поступающие данные о наличии нарушений в деятельности конкретных налогоплательщиков.

С другой стороны, нам представляется несправедливым правило статьи 88, в соответствии с которым запрет на проведение повторных проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный налоговый период не распространяется на случаи, когда повторная проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации - налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную проверку. На наш взгляд, налогоплательщик не должен наказываться за ошибки должностных лиц налоговых органов. Поэтому мы не видим оснований для разрешения вторичной проверки по одному и тому же налогу за один и тот же налоговый период в указанных случаях. С нашей точки зрения, при проведении выездных налоговых проверок (как контрольных, так и плановых) должен соблюдаться общий запрет на ревизию результатов предыдущей проверки по тому же налогу за тот же налоговый период. Исключение из этого правила могут составлять случаи, когда вышестоящий налоговый орган имеет основания подозревать должностное правонарушение в деятельности проводивших проверку должностных лиц, выразившееся в составлении заведомо недостоверного заключения. Допустимость повторной проверки в этом случае объясняется тем, что налогоплательщик не может не быть соучастником подобных правонарушений.

Третье ограничение состоит в том, что согласно ст. 89 НК выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух, а в исключительных случаях по решению вышестоящего налогового органа - трех месяцев. Очевидно, для проверки деятельности крупнейших налогоплательщиков трех месяцев может оказаться недостаточно. Здесь следует учитывать также опыт некоторых стран ОЭСР, где к крупнейшим налогоплательщикам налоговые инспекторы прикрепляются на постоянной основе. Впрочем, в последней редакции Налогового кодекса налоговым органам предоставлено право создавать на предприятиях «налоговые посты в порядке, установленном настоящим Кодексом» (ст.31). Однако в дальнейшем тексте Кодекса такой порядок не установлен, в связи с чем упомянутое право налоговых органов представляется фиктивным.

С учетом вышеизложенного предлагается следующая редакция статьи 89 НК:

“Статья 89. Выездная налоговая проверка

1. Выездная налоговая проверка может быть плановой или контрольной.

2. Плановая выездная налоговая проверка проводится по решению руководителя (его заместителя) органа налоговой службы с письменным уведомлением налогоплательщика (налогового агента), передаваемым этим органом налогоплательщику (налоговому агенту) не позднее чем за 3 дня до ее начала. Уведомление о проведении налоговой проверки вручается налогоплательщику (налоговому агенту) или их представителям под расписку или высылается по почте заказным письмом. При отправлении уведомления о проведении налоговой проверки по почте оно считается полученным в шестой день, начиная с даты его отправки. Уведомление о проведении налоговой проверки содержит основание проверки, дату начала и предполагаемый срок ее проведения, а также права и обязанности налогоплательщика. Форма уведомления о проведении налоговой проверки утверждается Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

3. Контрольная выездная налоговая проверка проводится при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

1) последняя налоговая проверка выявила значительные нарушения налогоплательщиком (налоговым агентом) своих обязанностей или имеются факты, позволяющие достоверно предполагать совершение таких нарушений;

2) имеются факты о несоответствии декларируемых налогоплательщиком (налоговым агентом) доходов и производимых им расходах;

3) имеются факты о документально неподтвержденном приросте имущества или иного объекта налогообложения;

4) не представлена налоговая декларация или другие документы, необходимые для исчисления и (или) уплаты налога (сбора);

5) имеются факты, позволяющие достоверно предполагать возможность сокрытия объекта налогообложения;

6) вышестоящим налоговым органом или органом налоговой полиции возбуждено производство по делу о правонарушении должностного лица налогового органа, допущенном в процессе предшествующей выездной налоговой проверки данного налогоплательщика (налогового агента) и выразившемся в составлении заведомо недостоверного заключения;

7) имеется возможность получения документального или иного подтверждения результатов оперативно-розыскной деятельности федеральных органов налоговой полиции или результатов предварительного следствия;

8) при реорганизации или ликвидации предприятия (организации) налогоплательщика (налогового агента).

Адресованные налоговым органам анонимные заявления не могут быть

основанием для установления фактов, указанных в подпунктах 1-3, 5-6 настоящего пункта статьи.

4. Контрольная выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа по месту учета налогоплательщика (налогового агента), а в случаях, предусмотренных подпунктом 6 пункта 3 настоящей статьи, - по решению руководителя (его заместителя) вышестоящего налогового органа без предварительного уведомления налогоплательщика (налогового агента). Решение, содержащее основания и предмет проверки, в письменной форме доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) при начале контрольной проверки.

5. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две и более выездные налоговые проверки одного и того же налогоплательщика (налогового агента) за исключением случаев, установленных настоящей статьей. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев, если иное не установлено настоящей статьей. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении документов в соответствии со статьей 93 настоящего Кодекса и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

С письменного разрешения руководителя вышестоящего налогового органа контрольная выездная налоговая проверка может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки. При этом запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда вышестоящим налоговым органом или органом налоговой полиции возбуждено производство по делу о правонарушении должностного лица налогового органа, допущенном в процессе предшествующей выездной налоговой проверки данного налогоплательщика и выразившемся в составлении заведомо недостоверного заключения.

6. На государственных и муниципальных унитарных предприятиях, а также в акционерных обществах, в уставном капитале которых доля государства, муниципального образования превышает 50 процентов, или в отношении которых принято решение о закреплении в собственности государства "золотой акции", могут устанавливаться постоянно действующие налоговые посты.

Налоговые посты могут также устанавливаться:

1) в организациях, которым предоставлена отсрочка или рассрочка по уплате налога на сумму, превышающую ____ млн. рублей - на весь период действия соответственно отсрочки или рассрочки;

2) в организациях, имеющих недоимку по уплате налогов и сборов и соответствующих пеней, превышающую ____ млн. рублей - на период вплоть до полного погашения указанной недоимки;

3) в организациях, в отношении которых налоговыми органами предъявлены в арбитражный суд иски о признании недействительной государственной регистрации

или о ликвидации по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации, - на период вплоть до вступления в законную силу решения арбитражного суда.

Должностные лица налоговых органов, входящие в состав налоговых постов, осуществляют контроль за правильностью исчисления и уплаты налогов и сборов соответствующей организацией и вправе давать обязательные для исполнения администрацией соответствующей организации предписания об устранении нарушений налогового законодательства. Должностные лица налоговых органов, входящие в состав налоговых постов, не вправе вмешиваться в оперативно-хозяйственную деятельность проверяемых организаций. Порядок деятельности налоговых постов устанавливается Правительством Российской Федерации.

7. При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном статьей 92 настоящего Кодекса.

8. При наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном статьей 94 настоящего Кодекса, по акту, составленному этими должностными лицами. В акте о выемке документов должна быть обоснована необходимость выемки и приведен перечень изымаемых документов. Налогоплательщик имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка. Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора).

9. Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки разрабатывается и утверждается Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

10. По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.”

3.2. Полномочия налоговых органов по осуществлению контроля за соответствием расходов физических лиц декларируемому уровню их доходов

Проблема несоответствия уровня потребительских расходов граждан декларируемому уровню их доходов приобрела в современной России огромное значение. В этой связи 20 июля 1998 был принят Федеральный закон “О государственном контроле за соответствием крупных расходов на потребление фактически получаемым физическими лицами доходам” №116-ФЗ. Согласно данному Закону контролю подлежит приобретение в течение одного года одного объекта, стоимость которого составляет не менее 1000-кратного размера минимального размера

оплаты труда, или нескольких объектов, суммарная стоимость которых составляет не менее 3000-кратного размера минимального размера оплаты труда. При сегодняшнем уровне минимального размера оплаты труда это составляет соответственно 5 и 15 тысяч долларов, то есть приобретение практически любого автомобиля или квартиры является подконтрольной сделкой. Органы, занятые регистрацией сделок с подконтрольными объектами, обязаны сообщать в налоговую инспекцию по месту жительства покупателя о факте совершения сделки. При получении такой информации налоговый орган затребует у покупателя декларацию об источниках доходов, использованных для приобретения имущества. В случае обнаружения несоответствия расходов налогоплательщика уровню его налогооблагаемых доходов налоговый орган обязан привлечь налогоплательщика к ответственности.

Устанавливая тотальный контроль за потреблением, данный закон абсолютно неэффективен в борьбе с налоговыми правонарушениями. Ведь для того, чтобы привлечь гражданина к ответственности за налоговое правонарушение, налоговые органы должны доказать факт его совершения. Между тем, сам по себе факт превышения расходов над доходами ничего не доказывает. Чтобы уйти от ответственности, гражданину достаточно указать в качестве источника дохода ранее накопленные сбережения⁷, находку, выигрыш в казино и пр. Опровергнуть такое утверждение практически невозможно.

Закон “О государственном контроле за соответствием крупных расходов на потребление фактически получаемым физическими лицами доходам” был отменен, так и не вступив в силу. Вместо этого закона в Налоговый кодекс были введены статьи 86.1-86.3, по существу воспроизводящие нормы указанного закона. Они также предусматривают контроль за приобретением физическими лицами недвижимости и дорогостоящего имущества. В случае установления несоответствия расходов физического лица его декларируемым доходам, налоговый орган предлагает налогоплательщику представить специальную декларацию об источниках средств, использованных для приобретения имущества, с приложением к ней подтверждающих документов. Однако Кодекс умалчивает о последствиях непредставления налогоплательщиком указанной декларации (за исключением обычного штрафа, налагаемого за непредставление любой другой декларации). Таким образом, указанные нормы Кодекса ничего не меняют в правовом регулировании соответствующих отношений.

Более эффективным представляется подход, используемый в ряде стран ОЭСР, когда при явном несоответствии образа жизни декларируемым доходам косвенные методы используются не для доказательства вины налогоплательщика, состоящей в попытке уклонения от налогов, и последующего применения налоговых санкций, а для альтернативной оценки налогооблагаемой базы. Эти методы, основанные на оценках по аналогии с другими плательщиками, применяются в тех случаях, когда налоговые органы имеют основания сомневаться в адекватности реальной действительности оценки, произведенной налогоплательщиком. В случае несогласия налогоплательщика с такой оценкой он имеет право обратиться в суд, причем бремя доказывания лежит на налогоплательщике.

При этом в одних странах (например, в Великобритании) полномочия налоговых органов по альтернативной оценке налогооблагаемой базы никак не ограничены, а в других законодательство предписывает определенную методику такой оценки. Например, во Франции налоговая администрация имеет право для

⁷ Хотя закон предусматривает возможность подачи декларации об имуществе, имевшемся у гражданина на момент вступления закона в силу, он не запрещает лицам, не подавшим указанные декларации, ссылаться на ранее накопленные сбережения как источник доходов.

налогоплательщиков, декларирующих доходы, существенно меньшие, чем предполагает их образ жизни, применять оценку налоговой базы по подоходному налогу на основании “внешних признаков”. Такое налогообложение применяется, если оценка, проведенная на основании специальной шкалы, показывает доход больше 275 тыс. франков. Кроме того, необходимым условием является, чтобы полученная оценка превышала как минимум на треть декларированный налогоплательщиком доход в текущем и предшествующем годах, причем декларируемый доход должен включать в себя не только налогооблагаемый доход, но также освобожденные от налога доходы налогоплательщика и доходы, облагаемые у источника отдельно от декларируемого дохода. Шкала оценки дохода, соответствующего элементам образа жизни, включает в себя арендную стоимость основного и других видов жилья (вменяемый доход равен пятикратной арендной стоимости), число слуг (вменяется 37 тыс. фр. за слугу), стоимость автомобилей (вменяется доход в размере части стоимости в зависимости от класса), мотоциклов (вменяется полная стоимость, если возраст составляет менее трех лет), наличие яхт и моторных лодок (вменяется определенный тариф в зависимости от тоннажа и мощности), самолетов (450 фр. за лошадиную силу), лошадей (9 тыс. фр. за прогулочную лошадь, 30 тыс. фр. за чистокровную лошадь, 18 тыс. фр. за остальных), членство в гольф-клубах, участие в охоте (удвоенный размер платы за участие или абонемента, если он превышает 30 тыс. фр.). Налогооблагаемая база, полученная в результате применения данной шкалы, увеличивается на 50%, если одновременно выполняется два условия: полученная база превышает 550 тыс. фр. и налогоплательщик располагает как минимум семью из перечисленных десяти элементов образа жизни. В случае несогласия с полученной оценкой налогоплательщик может привести доказательства того, что его доходы, использование его капитала или займов позволяют ему обеспечивать его образ жизни.

В российских условиях, чтобы избежать произвола чиновников налоговой администрации, нам представляется предпочтительным использование более формализованного подхода. К составлению шкалы признаков благосостояния следует подойти взвешенно, не допуская распространения действия соответствующих законодательных норм на представителей среднего класса.

3.3. Полномочия налоговых органов по взысканию налоговой задолженности

Арсенал мер обеспечения исполнения налогового обязательства, к числу которых относится наложение ареста и обращение взыскания на имущество (в том числе средства на банковских счетах) налогоплательщика, является общим практически для всех стран ОЭСР. Первая из этих мер направлена на обеспечение возможности взыскания налога в будущем и состоит в ограничении полномочий налогоплательщика по распоряжению имуществом; вторая представляет собой собственно отчуждение имущества налогоплательщика в целях погашения налоговой задолженности. Учитывая характерное для правовых систем стран с рыночной экономикой уважение к институту частной собственности, к ограничению и прекращению права собственности налогоплательщика до вынесения судебного решения в этих странах прибегают как к крайней мере, когда все попытки заставить налогоплательщика добровольно исполнить обязательство оказались безуспешными. Так, в большинстве стран (в частности, в Австрии, Бельгии, Германии, Дании, Нидерландах, Норвегии, Португалии, Финляндии, Франции) налоговые власти вправе применять принудительные меры только после выставления налогоплательщику требования об уплате налога и истечения срока исполнения этого требования. В некоторых странах (США, Турции, Швейцарии и Японии) допускается принудительное взыскание налога до истечения срока исполнения

требования о его уплате в условиях, когда существует повышенный риск его неуплаты.

В первоначальном (правительственном) проекте Налогового кодекса вопрос о возможности применения принудительных мер до истечения срока исполнения требования об уплате налога решался дифференцированно в зависимости от вида этих мер. Так, для обращения взыскания на средства в банке и иное имущество налогоплательщика было необходимо истечение срока исполнения требования об уплате налога, в течение которого налогоплательщик мог обжаловать выставленное требование, и тогда исполнение этих мер приостанавливалось. Приостановление же операций по счетам и арест имущества допускались до истечения срока исполнения требования об уплате налога, в том числе одновременно с его выставлением “при наличии у органов налоговой службы или таможенных органов достаточных оснований полагать, что налогоплательщик или иное обязанное лицо при неисполненном требовании об уплате налога предпримет меры, чтобы скрыть свои денежные средства либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство.” При этом обжалование этих мер не приостанавливало их исполнения. В таком решении вопроса, безусловно, была своя логика: отчуждение имущества при обжаловании налогоплательщиком требования об уплате налога можно (и нужно!) отложить, если налогоплательщик не признает за собой долга. Но на время рассмотрения налогового спора следует принять меры к тому, чтобы взыскание налога было возможно в будущем, если жалоба налогоплательщика не будет удовлетворена. Недостаток правительственного проекта НК, на наш взгляд, состоял в том, что он допускал автоматическое наложение ареста на имущество и банковские счета налогоплательщика, так как объективно оценить угрозу сокрытия имущества до истечения срока исполнения требования об уплате налога невозможно.

В окончательной редакции Налогового кодекса вопрос о возможности применения принудительных мер обеспечения исполнения налогового обязательства решен более жестко. Так, согласно статье 46 “решение о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банке принимается после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога.” Однако обжалование требования об уплате налога не приостанавливает его исполнения.

Решение о взыскании налога за счет иного (помимо денежных средств) имущества юридического лица⁸ принимается при недостаточности или отсутствии средств на счетах налогоплательщика (ст.47 НК). Такая последовательность обращения взыскания на имущество правильна. Но учитывая, что обжалование решения о взыскании налога не приостанавливает его исполнения - получается, что налоговые органы вправе реализовать имущество налогоплательщика (в том числе основные фонды) до того, как будет рассмотрена его жалоба. Это представляется совершенно недопустимым.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика по его счетам в банке согласно ст.76 НК принимается руководителем налогового органа, направившим требование об уплате налога, в случае неисполнения налогоплательщиком в установленные сроки обязанности по уплате налога, но только одновременно с решением о взыскании налога. Наконец, решение об аресте иного (кроме средств на счетах в банке) имущества принимается с санкции прокурора в случае неисполнения налогоплательщиком в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество (ст.77).

⁸ Взыскание на имущество физического лица согласно НК налагается исключительно в судебном порядке.

Однако в соответствии с ч.3 ст.77 арест может быть применен только для обеспечения взыскания налога за счет имущества налогоплательщика - организации в соответствии со статьей 47 настоящего Кодекса. То есть арест имущества невозможен до истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Если в отношении применения принуждения для взыскания основной суммы налоговой задолженности и пени Налоговый кодекс излишне суров к налогоплательщику, то в отношении порядка взыскания штрафов он излишне мягок. Так, в соответствии с ч.7 ст.114 НК суммы штрафов взыскиваются с налогоплательщиков исключительно в судебном порядке.

Вышеизложенные нормы Налогового кодекса представляются не вполне логичными. Так, санкция прокурора требуется только для ареста имущества, хотя применение более жестких мер (отчуждения имущества) возможно по решению налогового органа. Обжалование решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика не приостанавливает его исполнения, хотя такое взыскание (например, если речь идет об основных фондах) может иметь своим следствием банкротство предприятия.

На наш взгляд, при регламентации порядка применения принудительных мер для обеспечения исполнения налогового обязательства необходимо учитывать следующие факторы:

а) Характер мер принуждения.

Очевидно, что прекращение права собственности на имущество строже, чем ограничения этого права. Следовательно, по общему правилу взыскание налога за счет имущества налогоплательщика требует более сложной процедуры, чем арест этого имущества.

б) Последствия применения различных мер для хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Чем более обременительны такие последствия - тем более строгим должен быть порядок применения мер принуждения. В этом смысле, как ни парадоксально, наложение ареста на банковские счета (хотя оно и не сопряжено с утратой права собственности) может оказаться более суровой мерой, чем взыскание налога за счет средств на этих счетах, так как арест распространяется на все средства на банковских счетах, тогда как взыскание - только на сумму, необходимую для исполнения налогового обязательства. Фактически арест имеет своим следствием паралич хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Второй вывод, который можно сделать с учетом данного фактора, состоит в том, что обращение взыскания на денежные средства должно предшествовать обращению взыскания на иные виды имущества, используемого налогоплательщиком в хозяйственной деятельности. Более того, имущество, относящееся к основным средствам, видимо должно пользоваться особым правовым статусом, учитывая, что наложение взыскания на него может оказаться равносильно банкротству налогоплательщика.

в) Основание возникновения налогового обязательства и вид налоговой задолженности.

Сама по себе возможность внесудебного взыскания налоговой задолженности должна зависеть от природы налогового обязательства, определяемой основанием его возникновения. Обязательство уплатить налог и пени возникает автоматически при наличии установленных законом оснований уплаты налога или пени, а следовательно, носит абсолютный характер. Обязательство уплатить штраф вытекает из индивидуального решения налогового органа, которое может быть и ошибочным.

Из этого явствует необходимость дифференциации режима взыскания основной суммы задолженности и пени, с одной стороны, и штрафов, с другой. Этот подход нашел свое отражение в тексте действующего НК, однако законодатели, на наш взгляд, оказались не вполне последовательны, проигнорировав существование налоговых обязательств промежуточного характера. Такую двойственную природу, с нашей точки зрения, имеет задолженность по налогам, исчисленная налоговыми органами. С одной стороны, она базируется на прямом указании закона, а с другой стороны - существует правовой спор между налогоплательщиком и налоговыми органами по поводу наличия или отсутствия обстоятельств, с которыми закон связывает возникновение такого обязательства. Бесспорный порядок взыскания налоговой задолженности в данном случае имеет своим оправданием презумпцию правоты налоговых органов, которая отнюдь не всегда справедлива. Правда, в Налоговом кодексе сделана робкая попытка учесть двойственную природу начисленной налоговыми органами задолженности. Так, в соответствии с ч.1 ст. 45 НК взыскание налога с организации не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом:

- 1) юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами;
- 2) юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика.

Однако, во-первых, данная статья охватывает лишь очень незначительную часть случаев изменения налоговым органом суммы налогового обязательства. И, во-вторых, сложность и расплывчатость формулировок этой нормы позволяет налоговым органам уклониться от ее практического применения путем ограничительного толкования.

Поэтому представляется необходимым ограничить возможность бесспорного взыскания налоговой задолженности во всех случаях, когда налоговое обязательство, исчислено не самим налогоплательщиком, а налоговыми органами.

Равным образом от основания возникновения налогового обязательства должно зависеть решение вопроса о возможности приостановления исполнения обжалуемого решения на период рассмотрения спора. При самостоятельном исчислении налогоплательщиком налогового обязательства необходимости в таком приостановлении нет, так как речь по существу идет о бесспорной задолженности. Если же налоговое обязательство доначислено налоговыми органами по итогам проверки, исполнение требования об уплате налога в случае его обжалования должно приостанавливаться, так как существует вероятность того, что размер задолженности налоговыми органами существенно преувеличен.

Исходя из вышеизложенных принципов, мы предлагаем следующую концепцию главы Налогового кодекса, посвященной мерам по обеспечению исполнения налогового обязательства.

1) Меры по взысканию задолженности по налогам и пени за счет имущества налогоплательщика.

Для взыскания налога, исчисленного самим налогоплательщиком, за счет денежных средств на его счетах в банке истечение срока исполнения требования об уплате налога не обязательно. Более того, не обязательно даже выставление такого требования, так как налогоплательщик знает о наличии у него долга, и отсрочка перед принудительным взысканием может быть использована для сокрытия имущества. Чтобы нейтрализовать эту угрозу, налоговая служба будет налагать арест на банковские счета одновременно с выставлением требования об уплате налога, что нежелательно, так как парализует хозяйственную деятельность налогоплательщика.

Поэтому при наличии задолженности по исчисленному самим налогоплательщиком обязательству и пени налоговая служба должна иметь право списывать средства со счета налогоплательщика в безакцептном порядке с одновременным предупреждением налогоплательщика о списании. В этом случае не возникает и вопроса о возможности приостановления решения налоговых органов о взимании налога, так как к моменту подачи жалобы налог уже взыскан.

В случае, если налоговое обязательство налогоплательщиком не исчислено, или налоговая служба доначислила налог по результатам налоговой проверки, выставление требования об уплате налога обязательно. Причем налог не может быть взыскан за счет средств на счетах в банке до истечения срока исполнения требования об уплате налога, так как налогоплательщику должно быть предоставлено право обжалования решения ГНС.

Вопрос о приостановлении исполнения требования об уплате налога на период его обжалования более сложен и в разных странах решается по-разному. С одной стороны, автоматическое приостановление требования об уплате налога на период его обжалования может повлечь перегруженность юрисдикционных органов и привести к задержкам налоговых поступлений в бюджетную систему. С другой стороны, предоставление права беспорочного взыскания задолженности в данном случае чревато серьезными злоупотреблениями налоговых органов. Если обжалование требования об уплате налога, исчисленного налоговыми органами, не приостанавливает его исполнение, проводящие проверку должностные лица налоговых органов получают возможность шантажировать налогоплательщика угрозой выставления заведомо невыполнимого требования. Конечно, налогоплательщик вправе обжаловать такое требование в суде, но к моменту рассмотрения дела он может оказаться уже банкротом. Поэтому, на наш взгляд, обжалование размера налоговой задолженности, исчисленной в ходе налоговой проверки, должно приостанавливать исполнение требования об уплате налога.

В целях обеспечения возможности взыскания налога в будущем на период обжалования могут применяться различные меры: от добровольного залога имущества налогоплательщика в пользу налоговых органов до ареста имущества.

2) Меры по обеспечению возможности взыскания задолженности по налогам и пени в будущем

Помимо ареста имущества налогоплательщика и приостановления операций по его банковским счетам Налоговый кодекс предусматривает и такие меры обеспечения исполнения налогового обязательства как залог и поручительство. Две последних меры применяются по инициативе налогоплательщика. Однако по непонятным причинам их применение ограничено случаями предоставления отсрочек и рассрочек по уплате налогов и невозможно для обеспечения возможности взыскания налога в будущем при обжаловании налогоплательщиком требования о его уплате. Исходя из принципа экономии мер принуждения, мы не усматриваем никаких противопоказаний к заключению договора залога или поручительства в указанном случае. Более того, на наш взгляд, при условии, что предлагаемое в залог имущество ликвидно, и его стоимость достаточна для погашения налогового обязательства, либо в качестве поручителя предлагается надежное лицо, налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в заключении соответствующего договора. Заключение подобного договора влечет немедленное снятие ареста с имущества или банковских счетов.

Дополнительно в качестве меры обеспечения исполнения налогового обязательства следует предусмотреть также банковскую гарантию, которая

представляет собой более удобный для кредитора способ обеспечения, чем обычное поручительство.

Арест имущества - единственная из всех мер принуждения, которая по действующему НК требует санкции прокурора. Мы не видим необходимости в получении санкции прокурора для применения ареста имущества при условии смягчения его режима. Так, согласно ст.77 НК арест сопровождается установлением запрета на распоряжение и ограничениями во владении и пользовании арестованным имуществом. С нашей точки зрения, ограничения на владение и пользование арестованным имуществом налагать вообще не следует, так как реализация этих полномочий не связана с угрозой утраты имущества. В установлении абсолютного запрета на распоряжение арестованным имуществом также нет необходимости: если это имущество реализовано налогоплательщиком с ведома налоговых органов по рыночным ценам - это только к выгоде налоговой администрации, которая тем самым получает возможность взыскать налог за счет денежных средств и освобождается от хлопот по реализации имущества. Распоряжение готовой продукцией в процессе осуществления текущей хозяйственной деятельности должно осуществляться вообще свободно, а распоряжение основными средствами - с санкции налоговой администрации.

На случай же продажи налогоплательщиком арестованного имущества без санкции ГНС и (или) по цене ниже рыночной следует установить правила об ответственности приобретателя имущества по долгам налогоплательщика, которые широко распространены в странах ОЭСР. Установление субсидиарной ответственности приобретателя имущества способно не только предотвратить несанкционированную реализацию арестованного имущества, но само по себе представляет меру обеспечения исполнения налогового обязательства, так как эта ответственность действует и в случаях, когда налогоплательщик реализует имущество в целях сокрытия его от возможного ареста.

Формулировка соответствующей статьи российского Налогового кодекса могла бы выглядеть следующим образом:

“Статья 77.1. Субсидиарная ответственность приобретателя имущества налогоплательщика по его налоговым обязательствам

1. Лицо, приобретшее имущество налогоплательщика или налогового агента по любым сделкам (приобретатель), несет ответственность по налоговым обязательствам налогоплательщика или налогового агента при одновременном наличии следующих условий:

а) Приобретатель получил имущество налогоплательщика или налогового агента не ранее одного года до начала реализации мер по взиманию налогов с налогоплательщика или налогового агента, предусмотренных статьями 46, 47, 48, либо мер по обеспечению исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, предусмотренных статьями 76 и 77 настоящего Кодекса;

б) Имущество передано безвозмездно, либо по цене, которая более чем на 20 процентов ниже рыночной цены, определяемой по правилам, предусмотренным статьей 40 настоящего Кодекса;

в) В результате осуществления мер по взиманию налогов с налогоплательщика выяснилось, что стоимость его имущества недостаточна для исполнения его налоговых обязательств.

2. Размер ответственности приобретателя имущества налогоплательщика или налогового агента равен рыночной цене данного имущества за вычетом суммы, уплаченной приобретателем за данное имущество. В случае, если налогоплательщик

(налоговый агент) и приобретатель имущества являются взаимозависимыми лицами, размер ответственности равен рыночной цене данного имущества.

3. Принудительное взыскание с приобретателя имущества сумм, предусмотренных пунктом 2 настоящей статьи, производится налоговым органом в судебном порядке.»

За образец этой формулировки мы взяли статью 705 законопроекта “О налоговом администрировании”, подготовленного в рамках проекта Правительства США по содействию налоговой реформе в России - “Ответственность индоссатора по налоговым обязательствам индоссанта”. Однако в указанной статье законопроекта “О налоговом администрировании” нет условия, предусмотренного пунктом “в”, - то есть ответственность индоссатора рассматривается как солидарная. Исходя из принципа, что ответственность по своим налоговым обязательствам в первую очередь должен нести сам налогоплательщик, мы считаем более правильным установить субсидиарный характер ответственности приобретателя имущества. Кроме того, учитывая, что ответственность индоссатора вытекает из гражданских, а не налоговых правоотношений, принудительное взыскание с него соответствующих средств не может производиться в бесспорном порядке.

При условии корректировки содержания понятия ареста имущества в соответствии с вышеизложенными предложениями, арест имущества становится относительно необременительной для налогоплательщика мерой. Поэтому он может быть произведен до истечения срока исполнения требования об уплате налога и не должен отменяться в случае обжалования требования об уплате налога.

Такая мера как приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке, на наш взгляд, вообще должна быть исключена из арсенала мер по обеспечению взыскания налога за счет имущества налогоплательщика, так как по своим последствиям для налогоплательщика она тяжелее мер по бесспорному взысканию налога. Ведь в отличие от ареста иного имущества, который может быть наложен лишь на имущество, необходимое и достаточное для погашения налоговой задолженности, арест средств на счетах в банке суммой не ограничен. При введении же такого ограничения (если разрешить налоговым органам “замораживать” на счетах лишь сумму, необходимую для погашения долга) арест по своим последствиям для налогоплательщика ничем не отличается от безакцептного списания суммы долга.

Как отмечалось выше, при необходимости взимания задолженности по налогу и пени, исчисленной самим налогоплательщиком, налоговый орган вправе выставить банку налогоплательщика требование о безакцептном списании соответствующих сумм с его счета. В действующем НК установлена обязанность банков исполнять соответствующее требование в первоочередном порядке, причем эта норма подкреплена санкциями за неисполнение соответствующего инкассового требования.

Что касается случаев, когда сумма задолженности образовалась в результате доначисления налога налоговым органом, а следовательно, по нашей концепции взыскивать налог со счета до рассмотрения жалобы в полном объеме нельзя, - то угрозу сокрытия имущества можно нейтрализовать применением иных мер обеспечения исполнения налогового обязательства.

В то же время приостановление операций по счетам в банке сохранено в качестве способа борьбы с некоторыми длящимися нарушениями налогового законодательства (такими как неподача декларации по налогу на прибыль), а также в качестве способа борьбы с налогоплательщиками, уклоняющимися от налогового учета и контроля.

3) Порядок взыскания штрафов за нарушения налогового законодательства

Как отмечалось выше, судебный порядок взыскания штрафов излишне обременителен для налоговой администрации и судебной системы.

С нашей точки зрения, предпочтительнее определить, что взимание штрафа не может быть произведено во внесудебном порядке, если налогоплательщик обжаловал требование о его уплате до истечения срока его исполнения. Причем применение мер обеспечения исполнения налогового обязательства в будущем (ареста имущества, залога и пр.) применительно к задолженности по штрафам должно быть запрещено. В случае же, если право на обжалование не было реализовано, должен действовать внесудебный порядок взыскания. Такое решение вопроса, с одной стороны, не ущемляет прав добросовестных налогоплательщиков - так как они не подвергаются никаким правоограничениям до решения суда, а с другой - исключает непроизводительные затраты ресурсов налоговой администрации и судебной системы на ведение заведомо беспочвенных тяжб.

4) Взыскание налога с дебиторов налогоплательщика

В правительственном проекте Налогового кодекса предусматривалось право налогоплательщика, которому выставлено требование об уплате налога, обращаться к налоговым органам с просьбой о взыскании задолженности с его дебиторов. Причем удовлетворение указанного ходатайства налогоплательщика влекло переход налоговой задолженности на дебитора налогоплательщика. В окончательной редакции Налогового кодекса норм о порядке обращения взыскания на дебиторскую задолженность налогоплательщика не предусмотрено. С нашей точки зрения, оба варианта решения вопроса неправильны.

Во избежание разночтений в правоприменительной практике в Налоговом кодексе должно быть специально оговорено право налоговых органов обращаться взыскание на дебиторскую задолженность налогоплательщика. Причем налоговая служба должна быть вправе производить такое взыскание по собственной инициативе, так как тем самым исключается возможность уклонения от уплаты налогов путем сговора между налогоплательщиком и его дебиторами.

Однако в отличие от концепции, заложенной в правительственном проекте НК, реализация налоговыми органами этого права не должна приводить к изменению объема и характера обязательства дебитора налогоплательщика, то есть превращать его задолженность из гражданской в налоговую. Это означает, что переход прав кредитора на налоговые органы не изменяет ни сроков исполнения, ни мер обеспечения исполнения, ни прочих условий первоначального обязательства. Иное решение вопроса привело бы к нарушению основополагающего принципа гражданского права, выражающегося в том, что при переуступке обязательства (цессии) его объем не меняется.

Кроме того, само по себе обращение взыскания на дебиторскую задолженность налогоплательщика не освобождает последнего от налогового обязательства до момента исполнения обязанности его дебитором, равно как обращение взыскания на имущество налогоплательщика не освобождает его от налогового обязательства до момента поступления в казну средств от реализации имущества.

Из вышесказанного вытекает необходимость включения дебиторской задолженности в перечень имущества налогоплательщика, на которое может быть обращено взыскание, содержащийся в статье 47 НК.

3.4. Проблемы ответственности за налоговые правонарушения

Одной из основных новаций Налогового кодекса по сравнению с ранее действовавшим законодательством было распространение презумпции невиновности налогоплательщика на производство по всем, а не только уголовно наказуемым налоговым правонарушениям. С нашей точки зрения, использование в налоговом праве принципов уголовного представляет собой явное нарушение баланса прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов в пользу первых.

На наш взгляд, вина в принципе не должна быть условием привлечения к ответственности за налоговое правонарушение, по аналогии с гражданским правом, где отсутствие вины не является основанием для освобождения от ответственности за нарушение обязательств, связанных с предпринимательской деятельностью или владением источником повышенной опасности. В гражданском праве моральным основанием “безвиной” ответственности нарушителя обязательств в перечисленных случаях является то, что, приступая к предпринимательской деятельности или вступая во владение источником повышенной опасности, лицо обязано принять на себя сопряженный с этим риск. В налоговом праве моральным основанием ответственности нарушителя обязательств независимо от вины является факт пользования благами жизни в цивилизованном обществе.

Кроме того, из презумпции невиновности следует обязанность налоговых органов доказывать не только факт налогового правонарушения, но и виновность налогоплательщика в его совершении. Между тем, невиновно нарушить налоговое законодательство практически невозможно: счетная ошибка является не формой невиновности налогоплательщика, а неумышленной формой вины. Поэтому представляется необходимым отказаться от презумпции невиновности налогоплательщика. Безусловно, налоговые органы должны доказать факт налогового правонарушения, но вина не должна входить в предмет доказывания по делу о налоговом правонарушении (за исключением уголовно наказуемых нарушений налогового законодательства). Конечно, это не означает, что при определенных обстоятельствах нарушитель налогового законодательства не может быть освобожден от ответственности. Так, во всех отраслях права от ответственности освобождаются лица, нарушившие обязательство вследствие так называемых форс-мажорных (то есть чрезвычайных и непредотвратимых) обстоятельств, не подлежит ответственности невменяемое или не достигшее совершеннолетия лицо.

Учитывая сложность установления содержания умысла налогоплательщика, представляется целесообразным отказаться от деления налоговых правонарушений на умышленные и неосторожные и соответствующей дифференциации ответственности. Например, часть 1 статьи 122 Налогового кодекса предусматривает наказание в виде штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налогооблагаемой базы или неправильного исчисления налога. А часть вторая этой статьи предусматривает штраф в размере 40 процентов от неуплаченных сумм налога за те же действия, совершенные умышленно.

Необходимо отметить, что во многих странах предусматривается наличие нескольких степеней штрафов, определяемых степенью виновности налогоплательщика (например: упущение по небрежности, серьезное упущение, преднамеренное неправомерное поведение). Безусловно, дифференциация размера ответственности в зависимости от формы вины теоретически более отвечает принципу справедливости наказания и его соразмерности тяжести содеянного. Однако на практике такое решение законодателя приводит скорее к негативным последствиям. Во-первых, для применения дифференцированных штрафов налоговые органы должны

установить, что входило в намерения налогоплательщика, что представляется весьма затруднительным. Во-вторых, право налоговых органов дифференцировать размер наказания в зависимости от субъективных признаков создаст почву для коррупции.

Поэтому представляется желательным установить санкции в основных составах налоговых правонарушений на уровне, соответствующем среднему по тяжести правонарушению (то есть умышленному правонарушению без отягчающих обстоятельств), освободив налоговые органы от необходимости выяснять мотивы налогоплательщика. Учитывая, что под действие этих унифицированных санкций могут попасть и лица, совершившие правонарушение по небрежности (например, в результате счетной ошибки), базовый размер штрафов не должен быть велик.

Интересно сравнить размеры штрафов по действующей редакции НК со штрафами, действующими в странах ОЭСР⁹. Штраф за непредставление налоговой декларации колеблется от 10% от подлежащей уплате суммы налога в Ирландии до 80% во Франции и 100% в Бельгии. Согласно ст. 119 НК штраф за аналогичное нарушение колеблется в пределах от 10 до 25% подлежащей уплате суммы налога. Штраф за небрежность, проявившуюся в подаче налоговой декларации с заниженной суммой налогового обязательства, колеблется от 10% от подлежащей уплате суммы налога в Японии до 150% в Греции. В российском НК штраф за аналогичное правонарушение выражается в абсолютной сумме, которая весьма невысока. Штраф за уклонение от налогообложения колеблется от 35% от подлежащей уплате суммы налога в Японии до 300% от суммы налога в Новой Зеландии и Турции. В России, как указывалось выше, штраф в зависимости от формы вины составляет до 20% до 40% от суммы налога. Это сравнение приводит к выводу, что принятые в России штрафы весьма низки, но не ниже минимального уровня, характерного для развитых стран.

Кроме того, базовый размер санкций может повышаться при наличии отягчающих обстоятельств. Установление отягчающих обстоятельств, преследуя ту же цель дифференциации ответственности в зависимости от формы вины, что и деление правонарушений на умышленные и неосторожные (так как отягчающие обстоятельства по существу есть объективные признаки деяния, с высокой долей вероятности указывающие на наличие умысла), лишено минусов, присущих такому делению. Так, статьи 112, 114 действующего НК предусматривают повышение размера штрафа в два раза при совершении налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение. При этом лицо считается привлекавшимся к ответственности за налоговое правонарушение в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения о применении налоговой санкции. Одобряя в принципе содержание этой нормы, мы видим необходимость в уточнении ее формулировки с тем, чтобы исключить применение этой нормы к правонарушениям, выявленным в процессе одной и той же налоговой проверки (в противном случае, налоговые органы могут искусственно “дробить” правонарушения, чтобы получить основания для повышения размера штрафа). В то же время, мы считаем целесообразным рассмотреть вопрос о возможности расширения перечня отягчающих обстоятельств за счет иных признаков, указывающих на мошеннический характер правонарушения. К числу таковых можно отнести, например, совершение правонарушения по сговору группой лиц; уклонение от налогообложения путем заключения фиктивных сделок и пр.

С другой стороны, мы не считаем справедливым отказывать налогоплательщику в смягчении размера ответственности (или даже полном освобождении от таковой) при определенных обстоятельствах. В частности, мы согласны с перечнем оснований

⁹ “Comparative analysis of OECD member countries tax penalty policies”, report by Working Party N8 to Committee on fiscal affairs of OECD.

освобождения от ответственности за совершение налогового правонарушения, приведенным в статье 111 НК (к числу таковых отнесены: совершение правонарушения вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств; совершение правонарушения невменяемым лицом; выполнение налогоплательщиком указаний и разъяснений, данных налоговым органом). Кроме того, статья 112 НК содержит перечень смягчающих обстоятельств (совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств, под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости), при наличии которых размер штрафа подлежит сокращению не менее чем вдвое.

Однако учитывая, что перечень смягчающих обстоятельств не является исчерпывающим, а также сложность проверки обоснованности решений о смягчении ответственности, мы категорически против того, чтобы решение этого вопроса входило в компетенцию налоговых органов. С нашей точки зрения, правом снизить размер штрафа должен обладать только суд, если налогоплательщик докажет наличие смягчающих обстоятельств. Кроме того, суду может принадлежать право применения налоговой амнистии, то есть освобождения от ответственности за налоговое правонарушение лица, добровольно заявившего о совершенном правонарушении до начала налоговой проверки. (В случае предоставления этого права налоговым органам возникает опасность, что налоговые инспекторы будут за вознаграждение позволять налогоплательщикам оформлять выявленные в процессе проверки правонарушения как “явку с повинной”).

3.5. Порядок обжалования решений и действий налоговых органов

Наиболее дискуссионными вопросами в этом разделе являются следующие: круг подлежащих обжалованию решений налоговых органов; соотношение административной и судебной процедур обжалования и целесообразность создания специализированных юрисдикционных органов по налоговым спорам.

1) Круг подлежащих обжалованию решений налоговых органов

В странах ОЭСР приняты два подхода к определению круга субъектов, наделенных правом обжалования решений налоговых органов. В одних странах правом обжалования решения налоговых органов обладает только налогоплательщик, к которому непосредственно обращено оспариваемое решение. При этом обжалование чаще всего допускается в отношении решений, в результате которых возрастают налоговые обязательства налогоплательщика или затрагивается его право на владение имуществом. В других странах право обжалования предоставляется также прямым конкурентам по экономической деятельности налогоплательщиков, чьи налоговые обязательства уменьшаются в результате решений налоговых органов¹⁰.

Из сказанного вытекает, что в большинстве стран ОЭСР нормативные акты налоговых органов, адресованные неопределенному кругу налогоплательщиков, обжалованию вообще не подлежат. Очевидно, это объясняется двумя опасениями: во-первых, возникновения чрезмерной нагрузки на судебную систему и, во-вторых, возможных коллизий между решениями различных судов. Действительно, если суды низшего звена наделить правом признавать недействительными нормативные акты федеральных органов исполнительной власти, вполне возможна ситуация, при которой два суда, параллельно рассматривающих две жалобы на один и тот же нормативный

¹⁰ Из материалов рабочей группы программы Правительства США по содействию налоговой реформе в России. Комментарии Дж.Макдональда и Пола Стивена по ст.236-247, 304-416 общей части проекта Налогового кодекса Российской Федерации.

акт, примут противоположные решения. Вместе с тем, удовлетворяя жалобу гражданина на принятое в отношении него властное решение, базирующееся на нормативном акте государственного органа, противоречащем закону, суд фактически признает данный нормативный акт недействительным. Однако такое решение суда имеет законную силу только по данному конкретному делу и не влечет автоматической отмены соответствующего подзаконного акта.

Российский Налоговый кодекс допускает возможность обжалования нормативных актов налоговых органов. В соответствии со статьей 138 НК обжалование нормативных актов налоговых органов организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством, а физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, - путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомерных действий государственных органов и должностных лиц. При этом процессуальное законодательство, на которое даются ссылки в цитируемой статье НК, достаточно запутанно. Так, статья 22 Арбитражного процессуального кодекса, определяющая круг дел, подведомственных арбитражным судам, вовсе не упоминает о возможности обжалования нормативных актов государственных органов. Более того, из статьи следует, что обжалованию подлежат только “ненормативные акты государственных органов, не соответствующие законам и нарушающие права организаций и граждан”. Гражданское процессуальное законодательство действительно позволяет оспаривать в суде общей юрисдикции нормативные акты государственных органов, причем признание акта незаконным в соответствии со ст.239.8 влечет его недействительность. Однако вопрос о подсудности таких дел нельзя признать вполне решенным. Юрисдикционный орган (Верховный суд РФ) определен только в отношении дел об оспаривании нормативных актов федеральных министерств и ведомств. Следовательно, все остальные подзаконные акты (включая акты правительств субъектов РФ) могут оспариваться в общем порядке - то есть в районном суде.

С нашей точки зрения, налогоплательщики в принципе должны иметь право оспаривать подзаконные нормативные акты, затрагивающие их права и свободы, так как прокуратура не всегда справляется с возложенной на нее обязанностью обеспечивать непротиворечивость правовой системы на всех уровнях ее иерархии. Причем при четкой организации процедуры обжалования, это право налогоплательщиков будет способствовать сокращению нагрузки на судебную систему. Ведь если решение суда о признании не соответствующим закону нормативного акта, на котором основано индивидуальное решение налоговых органов (например, отказ в праве на налоговый вычет на основе ограничительного по сравнению с Законом толкования такого права в инструкции налоговых органов), имеет силу только по данному конкретному спору, аналогичные споры будут возникать вновь и вновь. Если же налогоплательщикам предоставлено право обжаловать сам нормативный акт налоговых органов, а не основанное на нем решение, однократное судебное рассмотрение положит конец дальнейшим спорам.

Дополнительным аргументом в пользу предлагаемого решения является то, что предоставление налогоплательщикам возможности обжалования нормативных актов органов исполнительной власти по налоговым вопросам, на наш взгляд, позволяет снять вызывающий острые споры вопрос об их отнесении к актам налогового законодательства. В процессе рассмотрения Налогового кодекса по настоянию Думы из состава налогового законодательства были исключены нормативные акты органов исполнительной власти и исполнительных органов местного самоуправления о налогах

и сборах. Из этого вытекает, что указанные акты не могут содержать обязательных для налогоплательщиков норм. Ярким выражением такого подхода является норма статьи 31 НК, согласно которой “Государственная налоговая служба Российской Федерации в целях единообразного применения налоговыми органами законодательства о налогах и сборах издает обязательные для них (то есть налоговых органов - авт.) приказы, инструкции и методические указания.” Между тем, степень детализации законов о налогах иногда недостаточна для их непосредственного применения. Таким образом, действующая редакция Налогового кодекса может существенно осложнить правоприменительную практику. Поэтому представляется необходимым разрешить органам исполнительной власти (в том числе налоговым органам) издание обязательных для налогоплательщиков нормативных актов, дополняющих и разъясняющих налоговое законодательство. А возникающая при этом угроза злоупотребления органов исполнительной власти этими полномочиями будет нейтрализована правом налогоплательщиков на обжалование противоречащих закону нормативных актов исполнительных органов.

Тем не менее, чтобы избежать возможных юридических коллизий, необходимо четко определить юрисдикционные органы по подобным спорам. На наш взгляд, судом первой инстанции при оспаривании гражданами и юридическими лицами нормативных актов федеральных министерств и ведомств¹¹, а также при оспаривании законов субъектов Российской Федерации, противоречащих федеральному законодательству, должен быть Верховный суд РФ; при оспаривании нормативных актов, принятых представительными органами местного самоуправления, и актов органов исполнительной власти субъектов Федерации - суды общей юрисдикции субъектов Федерации; при оспаривании нормативных актов, принятых исполнительными органами местного самоуправления, - районные суды. Кроме того, к компетенции Верховного Суда РФ следует отнести дела об оспаривании противоречащих законам нормативных актов Президента и Правительства, так как Конституционный суд РФ вправе проверять эти акты только на предмет их соответствия Конституции.

2) Соотношение административной и судебной процедур обжалования и целесообразность создания специализированных юрисдикционных органов по налоговым спорам

В законодательстве большинства стран ОЭСР условием возникновения у налогоплательщика права на обращение в суд с жалобой на решение налоговых властей является предварительное обжалование этого решения в административном порядке. При этом в некоторых странах (Австралии, Ирландии, Италии, Новой Зеландии и Турции) перед обращением в суд налогоплательщик должен полностью исполнить оспариваемое налоговое обязательство (естественно, с правом на безотлагательный возврат уплаченной суммы с процентами в случае вынесения судом решения в пользу налогоплательщика). Очевидным мотивом такого решения является опасение, что предоставление налогоплательщикам безусловного права оспаривать решения налоговых органов в суде повлечет перенапряжение судебной системы, а значит - долговременную задержку в рассмотрении судебных споров и исполнении налоговых обязательств. В Новой Зеландии обжалуемое решение приостанавливается наполовину. Во Франции и Португалии исполнение требования об уплате налога на период его обжалования приостанавливается только при условии предоставления достаточных гарантий со стороны налогоплательщика. В некоторых странах (Австрия, Бельгия, Канада, Нидерланды, США и Финляндия) обжалование приостанавливает взимание

¹¹ Признание недействительными по мотиву противоречия Конституции федеральных законов и нормативных актов Президента и Правительства входит в компетенцию Конституционного суда РФ.

скорректированной суммы налога, однако, как правило, это приостановление действует только на период рассмотрения первичной жалобы, последующее же обжалование сопряжено с необходимостью исполнения налогового обязательства.

Российское законодательство предоставляет налогоплательщику выбор между административным и судебным порядком обжалования решений налоговых органов. Причем в соответствии со статьей 138 НК «подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд». Таким образом, не соблюдается даже принцип альтернативности административного и судебного обжалования, что представляется крайне расточительным отношением к ресурсам юрисдикционных органов. Кроме того, возможность одновременного административного и судебного обжалования решений налоговых органов ставит под удар авторитет последних: ведь если решение налогового органа противоречит решению суда, приоритет имеет судебное решение.

С другой стороны, в российских условиях введение обязательного первичного обжалования решений налоговых органов в административном порядке ущемляло бы права налогоплательщиков. Это объясняется отсутствием независимых юрисдикционных органов в системе налоговой администрации. Под обжалованием решений налоговых органов в административном порядке понимается обжалование в вышестоящий налоговый орган или к вышестоящему должностному лицу. Очевидно, что ни одна из перечисленных инстанций не может быть признана беспристрастной, так как признание нарушений в деятельности подчиненных косвенно свидетельствует об упущениях начальства. Кроме того, в случае последовательного обращения по цепочке административных и судебных инстанций (в которой можно насчитать по меньшей мере 9-10 звеньев) рассмотрение налогового спора растянется на продолжительное время.

Поэтому представляется более разумным ограничиться судебным обжалованием решений налоговых органов, хотя это и сопряжено с определенными проблемами. Во-первых, существующие в России суды общей юрисдикции не обладают должной квалификацией для рассмотрения налоговых споров, а более подготовленные для решения этой задачи арбитражные суды в принципе не рассматривают дела, в которой хотя бы одной из сторон является физическое лицо (за исключением индивидуальных предпринимателей). Следовательно, придется создавать специализированные налоговые суды. Тем не менее, этот путь представляется более перспективным, чем создание специализированных юрисдикционных органов внутри налоговой администрации (без которых административная процедура обжалования превращается в фикцию), так как при равных затратах на создание тех и других добиться подлинной объективности административных налоговых судов значительно труднее. Для успешного решения этой задачи потребуется полностью вывести административные налоговые суды из подчинения налоговым органам, но тогда утрачивается различие между административными и судебными юрисдикционными органами.

Специализированные налоговые суды, на наш взгляд, наиболее целесообразно создавать в виде коллегий при арбитражных судах и судах общей юрисдикции всех уровней, сохранив общий принцип разграничения подведомственности между этими судами, согласно которому к компетенции судом общей юрисдикции относятся споры, в которых хотя бы одной из сторон выступает физическое лицо (за исключением индивидуальных предпринимателей).

Второй проблемой, связанной с переходом к исключительно судебному порядку обжалования решений налоговых органов, является длительность судебной процедуры, усугубляемая перегруженностью российской судебной системы. Следовательно, в

случае приостановления исполнения требований об уплате налогов на период их обжалования (а мы считаем это необходимым в случаях, когда налоговое обязательство исчислено налоговыми органами) использование судебной процедуры приведет к существенной отсрочке доходных поступлений в бюджетную систему. Отчасти справедливы также замечания, что приостановление исполнения требования об уплате налога на период обжалования приведет к увеличению числа исков, так как стимулирует налогоплательщиков обжаловать решения налоговых органов в целях получения отсрочки даже без всяких шансов выиграть процесс. Нейтрализовать эту опасность можно двумя способами. Во-первых, следует повысить размер государственной пошлины, взимаемой за рассмотрение дел этой категории. В настоящее время в соответствии со ст.4 Закона “О государственной пошлине” государственная пошлина с исковых заявлений о признании недействительными ненормативных актов государственных органов составляет 15% минимального размера оплаты труда для граждан и 10-кратный размер оплаты труда для организаций. Очевидно, что столь низкий размер государственной пошлины поощряет налогоплательщиков к подаче необоснованных жалоб. Во-вторых, следует закрепить в Налоговом кодексе норму о том, что обращение в суд не приостанавливает начисление пеней на сумму оспариваемого налогового обязательства.

Несмотря на описанные выше проблемы, мы тем не менее считаем необходимым переход к судебной процедуре обжалования, в том числе потому, что угроза нарушения периодичности налоговых поступлений будет для государства лучшим стимулом к форсированию создания специализированных налоговых судов.