

БИЗНЕС-СРЕДА

Е. Ф. Мосин

канд. техн. наук, профессор кафедры государственного права Санкт-Петербургского гуманитарного университета профсоюзов, адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ: СПИРАЛЬ ИСТОРИИ

Проблема совершенствования налогового администрирования — одна из тех проблем, которые никогда не теряют актуальность. Характер постановки этой проблемы, спектр допустимых (возможных) направлений ее решения, сам процесс выбора решений и социальная организация их легитимации и исполнения могут существенно изменяться с изменением политических, экономических, социальных, культурных реалий, но актуальной проблема была и остается всегда, хотя и не всегда под ее нынешним наименованием, ставшим популярным в России лишь в последние годы.

В нормативных правовых актах термин «налоговое администрирование» появился примерно 10 лет тому назад. Так, например, в *разделе 4.3 «Налогово-бюджетная политика»* Программы Правительства РФ «Структурная перестройка и экономический рост в 1997—2000 годах», утвержденной постановлением Правительства РФ от 31.03.1997 № 360, в связи с необходимостью «предпринять очередные серьезные шаги по совершенствованию налогово-бюджетной политики, устранению накопившихся противоречий в этой сфере», как своего рода направление, обозначено «*Совершенствование налогового администрирования, системы контроля за исполнением налоговой дисциплины, упорядочение системы ответственности за налоговые правонарушения*» (налоговое администрирование здесь понимается в значительно более узком смысле по сравнению с его пониманием в настоящее время).

План первоочередных мер Правительства Российской Федерации, утвержденный постановлением Правительства РФ от 22.05.1998 № 496, начинается с п. 1.1.1 «*Утверждение программы действий по мобилизации доходов федерального бюджета, укреплению платежной дисциплины и совершенствованию налогового администрирования*». Это постановление Правительства РФ менее чем через два месяца утратило силу: на основании *постановления Правительства РФ от 10.07.1998 № 762 «О мерах по стабилизации социально-экономического положения в стране»*. В утвержденной последним Программе Правительства Российской Федерации по стабилизации экономики и финансов не только имеется пункт с прежним названием («Утверждение...») и отметкой о его выполнении и утверждении соответствующей программы мероприятий Правительством, но и предусмотрен (перед *разделом «Совершенствование налогового законодательства»*) самостоятельный подраздел «*Налоговое администрирование*», содержание которого, впрочем, сводится к перечислению основных мер «в рамках плана мобилизации доходов». *Постановление Правительства РФ от 10.07.1998 № 762* также

продержалось недолго, менее чем через полгода оно утратило силу на основании *постановления Правительства РФ от 20.12.1998 № 1529, утвердившего План действий по реализации документа «О мерах Правительства Российской Федерации и Центрального банка Российской Федерации по стабилизации социально-экономического положения в стране»*, также оперирующий понятием налогового администрирования, но уже в названии мероприятия «Разработать и реализовать комплекс мер по ужесточению налогового администрирования», которым начинается перечень мероприятий в первом подразделе «Совершенствование налоговой системы» раздела III «Восстановление и развитие реального сектора». Этим мероприятием предусматривалась разработка проекта соответствующего федерального закона с представлением его Правительству уже в декабре 1998 г.

В близком к современному его значению понятие налогового администрирования использовано в 1999 г. в утвержденных *постановлением Правительства РФ от 19.07.1999 № 829 Мерах по реализации среднесрочной программы структурных реформ (Письмо о политике развития для целей Третьего займа на структурную перестройку экономики)*, где в подразделе «Основные аспекты макроэкономической программы на 1999 год» раздела «Макроэкономическая программа» отмечено, что «Правительство России предусматривает меры по оптимизации налогового администрирования», а в раздел «Управление в налогово-бюджетной сфере» включен подраздел «Налоговое администрирование и налоговая политика».

В 2000 г. термин «налоговое администрирование» появляется в *Государственном образовательном стандарте высшего профессионального образования. Специальность 0604000 — Финансы и кредит. Квалификация: экономист, утвержденном приказом Минобразования России от 17.03.2000 № 180эк/СП* (термин используется при описании основных разделов дисциплины «Налоги и налогообложение»). Далее тема налогового администрирования и необходимости его совершенствования становится обычной, когда речь идет об экономической политике и налоговой реформе в России.

Так, например, в *Плане действий Правительства Российской Федерации в области социальной политики и модернизации экономики на 2000—2001 годы, утвержденном распоряжением Правительства РФ от 26.07.2000 № 1072-р*, совершенствование налогового администрирования отнесено к числу основных задач налоговой реформы в 2000—2001 гг. О том, что «осуществление мер по улучшению налогового администрирования» относится к числу приоритетных задач по реформированию налогово-бюджетной системы страны, говорится в совместном заявлении *Правительства РФ и Банка России от 24.04.2001 «Об экономической политике на 2001 год и некоторых аспектах стратегии на среднесрочную перспективу»*. Тема налогового администрирования присутствует и в *Программе социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2003—2005 гг.)*, утвержденной распоряжением *Правительства РФ от 15.08.2003 № 1163-р*, в *Программе социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2006—2008 гг.)*, утвержденной распоряжением *Правительства РФ от 19.01.2006 № 38-р*.

Тема налогового администрирования становится постоянной и для бюджетных посланий Президента РФ Федеральному собранию РФ. О налоговом администрировании говорится в *бюджетных посланиях Президента РФ от 24.04.2001 «О бюджетной политике в 2002 году»*, от 30.05.2003 «О бюджетной политике в 2004 году», от 12.07.2004 «О бюджетной политике в 2005 году», от 26.05.2005 «О бюджетной политике в 2006 году», от 30.05.2006 «О бюджетной политике в 2007 году». В частности, в последнем указано (в разделе «Основные направления налоговой политики»), что «налоговая политика в 2006—2007 гг. и на среднесрочную перспективу должна формироваться исходя из необходимости стимулирования позитивных структурных изменений в экономике, последовательного

снижения совокупной налоговой нагрузки, качественного улучшения налогового администрирования».

Налоговое администрирование можно рассматривать в разных аспектах и под различными углами зрения и соответственно по-разному определять и характеризовать его, в том числе с позиций процессорного и системного подходов. В любом случае при толковании и использовании этого понятия в современных правовых актах, юридической и экономической литературе ему не сопутствует тот негативный оттенок, который присутствует в толковании понятия администрирования в общеупотребительных словарях — «администрирование (от лат. *administro* — управляю, заведу), бюрократический метод управления посредством командования» (Современный..., 1997); «администрировать... 1. Об администрации: управлять, руководить чем-нибудь. 2. перен. Управлять чем-нибудь бюрократически, формально, не входя в существо дела» (Ожегов, Шведова, 1992).

В рамках системного подхода налоговое администрирование в целом представляет собой организационно-управленческую систему, призванную обеспечивать реализацию налоговой политики государства путем управления налоговыми отношениями, которые являются предметом налогового администрирования и область которых определена в ст. 2 Налогового кодекса РФ (НК РФ), как властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в России, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

О системном подходе к налоговому администрированию см. (Аронов, Кашин, 2006; Дадашев, Лобанов, 2002; Миронова, Ханафеев, 2005; Перонко, Красницкий, 2000). Однако как система, отвечающая потребностям рыночной экономики, налоговое администрирование в России еще не сформировалось и, судя по реальному положению дел в налоговой сфере, это формирование займет еще немало лет. Авторы (Российская экономика в 2004 году..., 2004, с. 198) еще более категоричны в своей оценке состояния налогового администрирования (высказанной в 2004 г.): «В числе факторов, определяющих низкую эффективность применения в постсоветских экономиках сложной техники налогообложения, в первую очередь, следует отметить отсутствие системы налогового администрирования, отвечающей потребностям рыночной экономики».

Думается все же, что налоговому администрированию в России в его современном состоянии уже присущи все признаки большой системы, в целом работающей удовлетворительно, что, безусловно, является большой заслугой законодательной, исполнительной и судебной отраслей власти страны. Достаточно вспомнить все еще полностью не устраненный системный сбой 2006 г. в государственном регулировании алкогольного рынка и размеры ущерба, причиненного им российской экономике, чтобы счесть систему налогового администрирования, при всей массе ее недостатков, работающей все же удовлетворительно, хотя и далеко не на том уровне и не с тем качеством, какие нужны для эффективного развития экономики страны.

Одновременно и дополнительно к восприятию налогового администрирования как организационно-управленческой системы, а также к тому, что оно является одним из важнейших институтов системы налогового права, налоговое администрирование рассматривается также как важнейшая часть организационно-информационного обеспечения налоговой политики и механизм реализации последней (авторы (Аронов, Кашин, 2006, с. 384—385), рассматривая сущностные признаки налогового администрирования, характеризуют его как «совокупность методов, приемов и средств информационного обеспечения, посредством которых органы власти и управления (в том числе налоговая администрация всех уровней) придают функционированию налогового механизма заданное за-

коном направлении и координируют налоговые действия при существенных изменениях в экономике и политике»).

Хотя налоговая политика является первичной и определяющей в связке «налоговая политика — налоговое администрирование», последнее своими результатами оказывает существенное влияние на налоговую политику по принципу обратной связи. В результате в условиях переходной экономики вся связка, рассматриваемая уже как большая система, фактически работает методом «проб и ошибок» и, как показывает российский опыт последних 15 лет, иначе работать и не могла (по крайней мере, в России указанного периода). Думается, что именно это наряду, конечно, с другими факторами, обуславливает нестабильность российской налоговой политики и нестабильность отражающего ее законодательства, их резкие изменения и возвраты к порядкам и средствам, сравнительно недавно отброшенным, но вновь принятым на вооружение, и, в конечном счете, их фактическую непредсказуемость для бизнеса.

Яркое подтверждение этому — недавно принятый *Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»* (далее — Закон № 137-ФЗ). Он является самым важным из налоговых законов последних лет по степени влияния на основы действующей системы налогового администрирования, сформированные первой частью НК РФ. По этому критерию его можно сравнить только с самой первой частью НК РФ, существенно и принципиально изменившей всю действовавшую прежде систему налогового администрирования, и с *Федеральным законом от 09.07.1999 № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»*. Но если последний был принят Государственной Думой 23.06.1999, т. е. на основе всего лишь нескольких месяцев практического применения первой части НК РФ, то за Законом № 137-ФЗ лежат 7,5 лет практики применения первой и от 1,5 до 5,5 лет (в зависимости от главы НК РФ) применения второй частей НК РФ. Как отметил руководитель ФНС России А. Э. Сердюков — в настоящее время министр обороны (Сердюков, 2006, с. 8), этот закон «вносит столь серьезные поправки в общую часть Кодекса, что можно смело говорить о новой редакции его первой части, о новой правоприменительной, в том числе судебной, практике, которую будем наработывать не один год».

С вступлением Закона № 137-ФЗ в силу в первой части НК РФ, где всего 145 действующих статей (на 2006 г.), утрачивают силу 5 статей, появляются 6 новых статей, начинают действовать в новой редакции 22 статьи и изменяются отдельные положения в 73 статьях, — всего 106 изменений и дополнений.

С точки зрения налогового администрирования и, несомненно, налогоплательщика одной из наиболее важных (если не самой важной, — окончательный ответ за налоговой практикой) новелл, которые несет Закон № 137-ФЗ, является новый порядок привлечения к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подлежит исполнению со дня его вступления в силу и обращение решения к исполнению возлагается на налоговый орган, вынесший решение.

То есть, с 1 января 2007 г. взыскание штрафов с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей независимо от суммы штрафа производится в порядке, предусмотренном новой ст. 101.3 НК РФ, новой редакцией ст. 46 НК РФ и измененной ст. 47 НК РФ (для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, сохранен ныне действующий порядок взыскания налоговых санкций: только через суд — новая редакция абз. 1 п. 1 ст. 104 НК РФ). Новая редакция ст. 46 НК РФ содержит указание (п. 10) о том, что ее положения применяются также и при взыскании штрафов в случаях, предусмотренных

НК РФ. Таким образом, штрафы будут взыскиваться в том же порядке, что и недоимки, и пени. Для этого, помимо введения в НК РФ ст. 101.3 и замены редакции ст. 46, Закон № 137-ФЗ соответствующим образом изменяет ст. 47, 69, 104, дает новые редакции ст. 70, 71, 76, дополняет ст. 77, 115 НК РФ и т. д.

По этой же причине ст. 103.1 («Взыскание налоговой санкции на основании решения налогового органа») НК РФ, вступившая в силу с 1 января 2006 г., утрачивает ее с 1 января 2007 г., просуществовав, таким образом, всего один год. Напомним, что ст. 103.1 НК РФ предусматривает внесудебный, основанный лишь на решении руководителя (заместителя руководителя) налогового органа порядок взыскания штрафа только в случае, если сумма штрафа, налагаемого на организацию, не превышает 50 тыс. руб. по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах (для индивидуальных предпринимателей — 5 тыс. руб.). С 01.01.2007 это ограничение по сумме штрафа снимается.

Кроме того, согласно п. 10 новой редакции ст. 101 НК РФ после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к такой ответственности руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения решения, если есть достаточные основания полагать, что их исполнение может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении. Обеспечительной мерой, в частности, может быть запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа. Запрет может быть применен последовательно в отношении: недвижимого имущества, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг); транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений; иного имущества, за исключением готовой продукции, сырья и материалов; готовой продукции, сырья и материалов и применяется в отношении имущества каждой последующей группы в случае, если совокупная стоимость имущества из предыдущих групп по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения налогового органа. Для принятия обеспечительных мер руководителю (заместителю руководителя) налогового органа достаточно вынести соответствующее решение, оно вступает в силу со дня вынесения. Если злоупотребления этим правом со стороны налоговых органов не будут редкостью, то это еще более осложнит положение налогоплательщика.

Думается, что новый порядок взыскания штрафов — самое плохое для налогоплательщика из того, что ему несет Закон № 137-ФЗ, и чем, наверное, в значительной степени и объясняется то многое хорошее, что есть в этом Законе для налогоплательщика (помимо правок НК РФ, устраняющих ранее допущенные законодателем нарушения правил юридической техники).

Ситуацию, хотя и не спасают, но все же немного улучшают, два обстоятельства. Во-первых, введение Законом № 137-ФЗ нового института процессуального налогового права — института апелляционного обжалования решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения об отказе в привлечении к такой ответственности: согласно п. 9 новой редакции ст. 101 НК РФ указанные решения вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого вынесено решение; если же на решение в порядке, предусмотренном новой ст. 101.2 НК РФ, подана апелляционная жалоба в вышестоящий налоговый орган, то решение вступит в силу лишь со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

Во-вторых, как справедливо указал в связи с принятием Закона № 137-ФЗ руководитель ФНС России (Сердюков, 2006, с. 8), «сама процедура рассмотре-

ния материалов проверки и привлечения налогоплательщика к ответственности усложнилась и приблизилась по сложности к судебной процедуре».

Можно предполагать, что новый порядок прекратит дискуссию о том, предусматривает ли НК РФ презумпцию невиновности налогоплательщика. Первые сомнения на этот счет появились, когда в НК РФ была включена ст. 103.1 с внесением соответствующих изменений в другие статьи НК РФ и при этом из п. 1 ст. 108 было исключено указание о том, что виновность в совершении налогового правонарушения устанавливается вступившим в законную силу решением суда. Думается, что теперь этим сомнениям положен конец.

Интересно, что еще в *утвержденных постановлением Правительства РФ от 19.07.1999 № 829 Мерах по реализации среднесрочной программы структурных реформ (Письмо о политике развития для целей Третьего займа на структурную перестройку экономики)* в подразделе «Налоговое администрирование и налоговая политика» предусматривалась «отмена положения об обязательном использовании Министерством Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России) судебной процедуры, за исключением случаев, определенных Конституцией».

В связи с последней оговоркой вспоминаются *постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»* и его же *Определение от 06.11.1997 № 111-О об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Архангельской области о проверке конституционности положений статьи 13 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»*. В частности, то место в Определении, где со ссылкой на указанное постановление говорится, что Конституционный Суд признал не соответствующими Конституции РФ положения *п.п. 2 и 3 ч. 1 ст. 11 Закона РФ «О федеральных органах налоговой полиции»*, предоставляющие федеральным органам налоговой полиции право на основании ст. 7 (*п.п. 8 и 9*) и ст. 8 Закона РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» и ст. 13 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» «производить взыскание с юридических лиц сумм штрафов, а также всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли) в бесспорном порядке без их согласия. Правовые основания такого решения, приведенные в постановлении, также свидетельствуют о том, что бесспорный порядок взыскания с юридических лиц указанных сумм без их согласия признан неконституционным вне зависимости от того, каким органом — налоговой полицией или налоговой инспекцией принимается решение о производстве взыскания».

Напомним, что до вступления в силу первой части НК РФ взыскание не только налоговой недоимки, но и сумм налоговых штрафов производилось с юридических лиц в бесспорном порядке (с физических лиц — в судебном) — согласно *п. 1 ст. 13 Федерального закона от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (ред. до 01.01.1999)* и *п. 9 ст. 7 Федерального закона от 21.03.1991 № 943-1 «О Государственной налоговой службе РСФСР» (ред. до 14.07.1999)*.

Думается, что защитники нового порядка взыскания налоговых санкций будут ссылаться на то, что собственно бесспорного порядка взыскания Закон № 137-ФЗ не предусматривает, ибо предоставляет налогоплательщику право до вступления решения о взыскании в силу обратиться с апелляционной жалобой в вышестоящий налоговый орган.

На это можно возразить, во-первых, тем, что еще Ш. Монтескье указал, что «если судебная власть соединена с исполнительной, то судья получит возможность стать угнетателем» (Монтескье, 1955, с. 290), а во-вторых, тем, что в вышеназванном *постановлении от 17.12.1996 № 20-П* Конституционный Суд указал, что «... взыскание всей суммы сокрытого или заниженного дохода

(прибыли), а также различного рода штрафов по своему существу выходят за рамки налогового обязательства как такового. Они носят не восстановительный, а карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, т. е. за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности. При производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика. При наличии налогового правонарушения орган налоговой полиции вправе принять решение о взыскании штрафа с юридического лица. Это решение, по смыслу ст. 45 и 46 (ч. 1 и 2) Конституции Российской Федерации, может быть в установленном порядке обжаловано юридическим лицом в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд. В случае такого обжалования взыскание штрафа не может производиться в бесспорном порядке, а должно быть приостановлено до вынесения судом решения по жалобе налогоплательщика. Таким образом, бесспорный порядок взыскания штрафов, предусмотренный оспариваемым положением, в случае несогласия налогоплательщика с решением органа налоговой полиции является превышением конституционно допустимого (ст. 55, ч. 3; ст. 57) ограничения права, закрепленного в ст. 35 (ч. 3) Конституции Российской Федерации, согласно которой никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда».

«В таких случаях, — указал со ссылкой на цитируемое постановление Конституционный Суд в другом своем постановлении на эту же тему (*Постановление от 15.07.1999 № 11-П по делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции»*) — должна быть гарантирована государственная защита прав и свобод (ст. 45, ч. 1, Конституции Российской Федерации), в том числе путем судебных процедур (ст. 46, ч. 1, Конституции Российской Федерации), обеспечивающих установление судом фактических оснований привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах».

Поэтому автор склонен согласиться с мнением (Цыганков, 2006): «Откровенно говоря, теоретическое обоснование необходимости такого закона не выдерживает никакой критики», высказанным в начале 2006 г. в связи с принятием *Федерального закона от 04.11.2005 № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров»*. Этим законом в НК РФ была добавлена ст. 103.1, предусматривавшая внесудебный порядок взыскания штрафа в случае, если его сумма не превышает 50 тыс. руб. (по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах) для организаций и 5 тыс. руб. для индивидуальных предпринимателей. Применительно к порядку, предусмотренному Законом № 137-ФЗ, это мнение тем более верно. Заметим, что законодатель в названиях обоих законов счел нужным указать, что они направлены на совершенствование административной деятельности.

Поскольку налицо определенный виток спирали в истории российской налоговой политики и налогового администрирования, в связи с чем выше цитируются давние акты Конституционного Суда, то будет уместным также процитировать *распоряжение Президента РФ от 12.04.1999 «О бюджетной политике на 2000 год» (раздел II «Бюджетные доходы»)*, одно из положений которого не потеряло актуальности и сегодня: «Ужесточение налогового администрирования, безусловно, необходимо, но возлагать на него особые надежды было бы ошибкой. Собираемость налогов не удастся увеличить путем административного дав-

ления без формирования для предприятий действенных экономических стимулов честно платить налоги, без сокращения бартерных операций и вытеснения денежных суррогатов». И там же: «...вариант создать поистине драконовский режим финансовых и уголовных репрессий, при котором боязнь сурового наказания будет пересиливать соблазн сокрытия доходов... осуществить в наших условиях практически нереально».

Следует добавить, что новый порядок взыскания налоговых санкций тем более может отрицательно сказаться на положении налогоплательщиков, что, как верно отметил Председатель Высшего Арбитражного Суда РФ А. А. Иванов (Инфляция..., 2006), «у нас, в отличие от европейских стран, нет разницы между налоговым мошенничеством и уклонением от уплаты налогов. В результате тот, кто по неосторожности ошибся, может быть поставлен на один уровень с тем, кто умышленно создал схему неуплаты налогов. Я считаю, что надо жестко наказывать за налоговое мошенничество... В то же время необходимы послабления для тех, кто совершает ошибки, особенно в условиях несовершенного законодательства. Около 80% дел, которые к нам попадают, связаны именно с тем, что Налоговый кодекс написан противоречиво и не до конца продуманно».

Поэтому представляется сомнительным, что новый порядок взыскания налоговых санкций обеспечит предусмотренное в *подразделе «Налоговая реформа» Программы социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2006—2008 гг.)*, утвержденной распоряжением Правительства РФ от 19.01.2006 № 38-р, требование, согласно которому «налоговая система должна способствовать повышению конкурентоспособности и росту деловой активности субъектов экономики».

Впрочем, при определенной расторопности налогоплательщик может обезопаситься от внесудебного взыскания штрафа, воспользовавшись правовой позицией Конституционного Суда РФ, изложенной в его *Определении от 06.12.2001 № 257-О по жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий банк «Ланта-Банк» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации*: «Что же касается взыскания различного рода штрафов за нарушение налогового законодательства, то они выходят за рамки налогового обязательства как такового. Решение налогового органа о взыскании таких штрафов может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд. В таком случае оно не может производиться в административном порядке. Взыскание суммы штрафа приостанавливается до вынесения судом решения по жалобе налогоплательщика. Таким образом, беспорядный порядок взыскания штрафов приобретает неконституционный характер при несогласии налогоплательщика с решением налогового органа...».

Но и здесь может возникнуть «проблема еще с получением обеспечительных мер в судах, которая наметилась в последнее время» (Интернет-интервью..., 2006). Проблема становится еще более острой в случае злоупотребления налоговым органом своими новыми правами в части взыскания штрафов. В этом плане любопытно заметить, что Председатель Высшего Арбитражного Суда РФ А. А. Иванов в своем докладе 04.07.2006 на заседании Совета Федерации РФ (Интернет-сайт Высшего Арбитражного Суда РФ) сказал, что «цель всей нашей деятельности в этой сфере [речь идет о законотворческой деятельности Высшего Арбитражного Суда] — создание эффективной и прозрачной, предсказуемой и устойчивой законодательной системы в сфере экономики. Системы, в которой не останется места ни для злоупотреблений со стороны налогоплательщиков, ни для ошибок налоговых органов». Но злоупотребления и ошибки имеются с обеих сторон. Хотя, конечно, злоупотребления статистически гораздо чаще со стороны налогоплательщиков; а ошибки, как показывает судебная статистика налоговых споров, — со стороны налоговых органов.

В заключение все же нужно отметить, что при всех недостатках, присущих налоговому администрированию в России, нельзя не признать больших успехов в этой сфере. Одна из самых сложных отраслей законодательства — налоговое законодательство — создана в огромной стране за ничтожный по историческим меркам отрезок времени и создана фактически «с нуля»: на начальном этапе у государственных органов не было ни соответствующих кадров, ни технических средств, не было отечественной теории налогов (если не считать теорий вековой давности) и практического опыта установления, введения и взимания налогов, осуществления налогового контроля и привлечения к налоговой ответственности; при этом как у государственных органов, так и у населения отсутствовали даже основы налоговой культуры, а закладывание этих основ и строительство налоговой системы осуществлялось в условиях радикальных преобразований всей системы экономических, общественных и политических отношений России.

И, наверное, уже наступило время, когда в число основных и насущных задач налоговой политики надлежит включить «завершение налоговой реформы и повышение качества налогового администрирования. Совершенствование налогового законодательства не может быть бесконечным процессом, и в настоящее время Россия находится в ситуации, когда стабильность в этой сфере важнее ее совершенствования» (Российская экономика в 2005 году..., 2006, с. 38).

ИСТОЧНИКИ

- Аронов А. В., Кашин В. А.* Налоговая политика и налоговое администрирование. М., 2006.
- Дадашев А. З., Лобанов А. В.* Налоговое администрирование в Российской Федерации. М., 2002.
- Интернет-интервью с управляющим партнером юридической компании «Пепеляев, Гольцблат и партнеры» С. Г. Пепеляевым «Последние изменения законодательства о налоговом администрировании и решение практических вопросов налогового контроля». 03.10.2006 // ИПС Гарант.
- Интернет-сайт Высшего Арбитражного Суда РФ: http://www.arbitr.ru/news/msg.asp?id_msg=151.
- «Инфляция законов заставляет работать вхолостую». Интервью Председателя Высшего Арбитражного Суда РФ А. А. Иванова // Коммерсантъ. 2006. 17 июня.
- Миронова О. А., Ханфеев Ф. Ф.* Налоговое администрирование. М., 2005.
- Монтескье Ш.* Избранные произведения. М., 1955.
- Ожегов С. И., Шведова Н. Ю.* Толковый словарь русского языка. М., 1992.
- Перонко И. А., Красницкий В. А.* Налоговое администрирование // Налоговый вестник. 2000. № 10.
- Российская экономика в 2004 году. Тенденции и перспективы / Ин-т экономики переходного периода; Вып. 26. М., 2004.
- Российская экономика в 2005 году. Тенденции и перспективы / Ин-т экономики переходного периода; Вып. 27. М., 2006.
- Сердюков А. Э.* Налоговая политика как оперативный рычаг регулирования экономики (интервью) // Территория бизнеса. 2006. № 5.
- Современный толковый словарь. М., 1997.
- Цыганков Э. М.* Налоговые споры в процессе перезагрузки // Налоговые споры. 2006. № 1.