

ФУНКЦИИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ПО РЕАЛИЗАЦИИ И СОБЛЮДЕНИЮ КОНСТИТУЦИОННЫХ ПРИНЦИПОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Д.К. Грунина,
к.э.н. доцент,
кафедра «Налоги и налогообложение».
Финансовый университет при Правительстве РФ.
Россия,
г. Москва.

Налоговые отношения находятся в публично-правовой сфере. Источниками их правового регулирования являются положения Конституции Российской Федерации, как непосредственно содержащие правовые нормы, так и имеющие значение для установления общих принципов налогообложения. Принцип публичной цели взимания налогов означает, что налоги устанавливаются для платёжеспособности субъектов публичной власти и должны иметь общественно возмездный характер. В обязанности платить налог воплощён публичный интерес всех членов общества. Согласно ст. 57 Конституции Российской Федерации «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». [1] Обязанности по уплате налогов несут налогоплательщики (плательщики сборов), налоговые агенты, на которые государством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. От имени государства выступают Федеральная налоговая служба (ФНС) России и её территориальные налоговые органы. Они действуют, как федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять контроль и надзор в области налогов и сборов и наделённый определёнными полномочиями по контролю за соблюдением налогоплательщиками законодательства Российской Федерации по налогам и сборам. Налоговые органы не только контролируют исполнение налогоплательщиками обязанности своевременно и в полном объёме уплачивать налоги (сборы), но и в случае необходимости – принудительно взыскивают в бюджетную систему соответствующие суммы налоговой задолженности. Тем самым обеспечивается реализация принципа всеобщности налогообложения, закреплённого статьёй 57 Конституции Российской Федерации, и, соответственно, охрана конституционных основ налогообложения.

Принцип публичной цели предполагает баланс интересов налогоплательщика и общества. Длительное время деятельность налоговых органов по налоговому администрированию оценивалась исключительно по показателю выполнения и перевыполнения плана по сбору налогов. Это нередко побуждало сотрудников налоговых органов достигать количественные показатели по сбору налогов любой ценой, в то время как

качество их работы, в том числе их взаимоотношения с налогоплательщиками оставалось в тени.

Вопрос о необходимости применения новых критериев оценки налогового администрирования в деятельности налоговых органов был впервые поставлен в 2007 г. В Бюджетном послании Федеральному Собранию «О бюджетной политике». Президент Российской Федерации обратил внимание на то, что главным в оценке деятельности налоговых органов, должно быть не только исполнение плана по сбору налогов, но и качество исполнения ими обязанностей по контролю за соблюдением законодательства, правильностью исчисления и полнотой и своевременностью уплаты налогов. [4].

В соответствии с поставленной задачей Министерство финансов РФ приказом от 117 октября 2007 г. № 90н утвердило порядок материального стимулирования федеральных государственных гражданских служащих территориальных органов Федеральной налоговой службы» [5]. Этим приказом установлена методика оценки эффективности деятельности налоговых органов. Эта методика позволяет оценить деятельность налоговых органов по восьми критериям (показателям), каждый из которых имеет вес (от 18% до 6%) в зависимости от вклада в общий результат деятельности, принимаемый за 100%.

Критерии оценки деятельности налоговых органов являются для них ориентиром выбора пути развития. На Международной научно-практической конференции «Налогообложение – современный взгляд», прошедшей в Москве 19 ноября 2010 г., руководитель ФНС России М.В. Мишустин обосновал одну из главных задач налоговых органов: «Мы стоим на пути, когда налоговая служба должна уходить от фискальной части, должна стать сервисной компанией, которая помогает налогоплательщику». Эту точку зрения поддержал А.В. Дворкович. По его мнению, деятельность ФНС России находится в сфере услуг, налоговые органы должны выполнять функции для налогоплательщиков и функции поддержки. [7]

В сентябре 2011 г. в Федеральной налоговой службе была представлена новая концепция развития ведомства: из фискальной налоговой службы постепенно превращаться в сервисную. Концепция рассчитана на реализацию в 2011-2014 гг. При реализации Концепции, в конечном итоге ФНС нацелена на создание в России образцового органа исполнительной власти, гармонично сочетающего государственную эффективность (уровень сбора налогов) и социальное партнёрство (клиентоориентированность), а также передовой уровень технологических решений (архитектурно-технологическую платформу). Такая налоговая служба призвана повысить конкурентоспособность российской экономики в мире и сформировать позитивный образ ФНС у общественности. [6]

Данное направление налогового администрирования стимулируется с помощью такого показателя, как увеличение доли налогоплательщиков, удовлетворительно оценивающих качество работы налоговых органов. Его удельный вес в системе критериев доходит до 6%. Данный показатель

определяется по результатам социологического опроса. [5.] Таким образом, на государственном уровне признаётся важность построения корректных взаимоотношения между налоговым органом и налогоплательщиком, его представителем. Как правило, наиболее часто уполномоченным представителем налогоплательщика в налоговом органе выступает финансовый директор или главный бухгалтер организации. Участие выше указанных должностных лиц в оценке деятельности налоговых инспекций способствует большей объективности в принятии решений о качестве налогового администрирования.

В этой связи нельзя не обратить внимание на формулировки некоторых статей Налогового кодекса РФ. Так, в ст. 90 НК, регламентирующей участие свидетеля (при его привлечении), и действия налогового органа, указано: «В качестве свидетеля для дачи *показаний* может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Показания свидетеля заносятся в протокол». И далее: «...могут допрашиваться в качестве свидетеля лица и т.д.» [2].

На практике следствием такой формулировки является то, что налоговые органы при проведении вышеуказанных мероприятий составляют протокол допроса. Подобные действия должностных лиц налогового органа не способствуют повышению их рейтинга при социологическом опросе бухгалтерского сообщества, как наиболее часто привлекаемого в качестве свидетелей. По нашему мнению, такие понятия как «показания», «допрашивать», «протокол допроса» – являющиеся элементами оперативно-розыскной деятельности, не могут быть в арсенале понятийного аппарата, которым оперируют налоговые органы, поскольку на них не распространяются нормы Закона «Об оперативно-розыскной деятельности». Свидетели в налоговый орган вызываются для опроса, например, в форме беседы, а не на допрос, который является прерогативой правоохранительных органов. Более корректно было бы вызывать свидетелей на опрос, их опрашивать и составлять протокол опроса свидетеля, а не допроса. Это соответствовало бы и концепции, заложенной в Налоговом кодексе РФ – презумпции невиновности лица, пока его вина не будет доказана.

На Украинско-Российском симпозиуме «Теория и практика налоговых реформ, состоявшегося в г. Тернополе 1-4 февраля 2011 г. была сформулирована идея: «Необходимо менять не только методы, но и саму философию налогового администрирования. Следует переходить к стимулированию добровольной уплаты налогов, и уровень добровольности уплаты должен являться главным критерием эффективности функционирования налоговой службы» [7.].

Разумеется, действующая ныне рейтинговая оценка деятельности налоговых органов весьма громоздка и трудоёмка. Перегруженность показателей усложняет процесс оценки. Однако если показателей будет недостаточно, может появиться мотивация переоценки ценностей и выбора в качестве приоритетных одни виды деятельности в ущерб другим. В

настоящее время добровольность уплаты налогов в качестве критерия оценки деятельности можно применить для подразделений налоговых органов по работе с налогоплательщиками, поскольку их главная задача – просветительная работа с налогоплательщиками. Однако для всей системы налоговых органов устанавливать данный показатель в качестве единственного является преждевременным.

Наряду с критерием качества налогового администрирования должны учитываться показатели, отражающие количественные параметры деятельности Федеральной налоговой службы и территориальных налоговых органов. Правомерно, что среди показателей оценки их деятельности важное место отводится собираемости налогов и сборов (максимальное значение данного критерия – 18%). Второе место отдано показателю снижения задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации (удельный вес данного показателя 12%). Показатели собираемости налогов и сборов и снижение задолженности по налогам и сборам отражают выполнение налоговыми органами главной задачи – контролю за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации, поставленной перед ними в законе «О налоговых органах Российской Федерации».

В то же время анализ формулы расчёта показателей показывает, что они составлены так, что ориентирует налоговые органы включать в планы проверок преимущественно крупнейших налогоплательщиков, но при этом не начислять налогов больше, чем они могут взыскать. В этих условиях субъекты малого предпринимательства остаются без должного внимания налоговых органов. Между тем налогоплательщиками в целях уклонения от уплаты налогов зачастую используются схемы с участием фирм однодневок, являющимися, как правило, малыми предприятиями.

Сумма допричисленных налогов и сборов преимущественно зависит от качества налоговых проверок, соблюдения их регламента, также последующих процедур оформления результатов проверок. Однако не всегда все зависит от налоговых органов. Важной мерой, гарантирующей взыскание допричисленных сумм налогов и поступление их в бюджет, является применение обеспечительных мер. Налоговый орган решение о применении таких мер вправе принять после вынесения решения о привлечении налогоплательщика к ответственности. Обеспечительной мерой является, прежде всего, запрет на отчуждение имущества. Ст. 125 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает, что несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, в отношении которого налоговым органом наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога, влечёт взыскание штрафа в размере 30 тыс. рублей. В то время как минимальная стоимость имущества, являющегося объектом основных средств является 40 тыс. руб. (п. 1 ст. 257 НК РФ). [2] Таким образом, налоговая санкция не является преградой на пути неправомерных действий. В этих условиях взыскать допричисляемые суммы становится невозможным.

Практика показывает, что нередко налогоплательщики, заранее предполагая доначисления налоговыми органами значительных сумм налоговых платежей, не ожидая окончания налоговой проверки, распродают своё имущество, а порою и подают заявления в суд о признании их банкротом. Было бы целесообразно предоставить налоговым органам право принимать решение о применении обеспечительных мер в более ранние сроки и накладывать мораторий на принятия от налогоплательщиков заявлений арбитражными судами о признании организации банкротом до завершения налоговой проверки и определения суммы налоговой задолженности.

Превращение Федеральной налоговой службы в сервисный центр – специализированное заведение, ориентированное на предоставление консультаций и других услуг, связанных с налогообложением (взятие на учёт, помощь в составлении отчётности, приём отчётов, выдача необходимых справок и разрешительных документов) предполагает разработку и внедрение «Стандарта налогового офиса». Однако новые модные вывески могут сориентировать работников налоговых органов главным образом на оказание услуг налогоплательщикам, исходя преимущественно из интересов последних. Но проверка не может рассматриваться как сервисная услуга, поскольку по этимологии проверить – это удостовериться в правильности чего-либо (например, отчётности), обследовать с целью надзора, контроля. Практика показывает, что в деятельности налоговых органов снижается значение выездных проверок, как мало эффективных. Центральное место занимают камеральные проверки, то есть те, которые проводятся в помещении налогового органа. Между тем наиболее результативными являются выездные проверки, проводимые по месту нахождения налогоплательщика. Однако не всегда допричисленные по актам налоговых проверок суммы налоговых платежей поступают в бюджет.

Налоговые органы вправе рассчитывать на успешное разрешение дела в суде по результатам налоговых проверок только, если будут соблюдены все требования по отбору и оценке доказательств. Несоблюдение правил доказывания или порядка собирания доказательств, отсутствие документального подтверждения правонарушения ведёт к признанию судом требований налогового органа о наложении налоговых санкций необоснованным и незаконным, и, как следствие, это становится причиной отказа налоговому органу в иске о взыскании налоговой задолженности.

На налоговые органы возложено не только выявление налоговых правонарушений, но и их доказательство в суде. Процесс доказывания неразрывно связан с внутренним убеждением не только должностного лица налогового органа, но и лица (судьи), который выносит решение по делу о налоговом правонарушении. Процесс доказывания налогового правонарушения значительно усложняется тем, что налоговые органы вправе использовать лишь те документы, на которые были ссылки в акте проверки. Налогоплательщик же может в любой момент, в том числе и в процессе судебного заседания, представить документ, связанный с исчислением и

уплатой налогов, который будет принят и оценен при разрешении спора. Целесообразно было уравнивать права налоговых органов и налогоплательщиков при разрешении налоговых споров в суде. Действующее положение привело к тому, что выездные налоговые проверки стали трудоёмкими, но неэффективными. В результате центр тяжести в деятельности налоговых органов перемещается на камеральные проверки. Однако при камеральных проверках налоговые органы, как правило, не могут истребовать первичные документы, проводить осмотр помещений и другие контрольные действия, предусмотренные регламентом выездных проверок. А без этого удостовериться в обоснованности, представленных налогоплательщиками налоговых деклараций, не представляется возможным.

Нередко предлагается включать в планы выездных налоговых проверок только организации в случае, если показатели их финансово-хозяйственной деятельности отличаются от среднеотраслевых, например, по рентабельности, или налоговой нагрузке. Однако без сопоставления данных деклараций и первичных документов – это сделать весьма проблематично.

Встречаются также высказывания, что следует вообще отказаться от выездных проверок. Если обратиться к опыту зарубежных стран с развитой экономикой, то действительно можно констатировать, что там стирается грань между камеральными и выездными проверками. Однако такое возможно, когда используются электронные деньги, имеет место исключительно безналичный денежный оборот, а все денежные потоки, сопровождающие сделки, проходят через банковскую систему. При этом налоговые органы имеют доступ к банковским счетам как банков так и их клиентов в режиме реального времени, а не по мотивированным запросам, как то имеет место в России. В реальных условиях Российской Федерации, когда существует банковская тайна, а отказ от налично-денежного оборота пока не может быть реализуемым на практике – постановка вопроса об автоматическом копировании зарубежного опыта может привести к негативным последствиям.

Разумеется, работники налоговых органов должны повышать свою квалификацию, быть заинтересованными в том, чтобы повышать культуру обслуживания налогоплательщиков и применять более совершенные технологии. Вместе с тем применяемые критерии качества налогового администрирования, отвечая задачам, стоящим перед налоговыми органами в текущем периоде, должны быть ориентированы и на будущее; не подменять, а помогать выполнению главной задачи, поставленной перед ними налоговым законодательством и обеспечивать финансовыми ресурсами деятельность государства. Бюджетным кодексом РФ определено, что Федеральная налоговая служба является администратором доходов не только федерального бюджета, но и региональных и местных бюджетов. Налоговые органы формируют и представляют в территориальные финансовые органы прогноз поступления доходов бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов, а также аналитические материалы по исполнению

доходной части соответствующих бюджетов, а также сведения для составления и ведения Кассового плана.

Повышение результативности деятельности налоговых органов в осуществлении налогового контроля способствует реализации положений, установленных частью 2 ст. 8 Конституции Российской Федерации, согласно которой каждый гражданин имеет равные обязанности, предусмотренные Конституцией РФ. В соответствии с этим принципом каждый член общества обязан участвовать в финансировании публичных затрат государства и общества наравне с другими. Принцип публичной цели взимания налогов предполагает не только учёт интересов отдельных лиц – налогоплательщиков, но и всего общества. Публичные интересы – это цели, которые могут быть реализованы только на уровне всего общества. Поэтому государство, принимая меры по регулированию налоговых правоотношений, должно устанавливать гарантии не только защиты прав налогоплательщиков, но и других членов общества, в том числе через формирование доходов бюджета на основе налоговых поступлений.

Таким образом, при всей важности постановки вопроса о необходимости клиентоориентированности в деятельности налоговых органов и повышения рейтинга налоговой службы нельзя забывать, что Федеральный бюджет России, бюджеты субъектов Российской Федерации являются законами, а законы надо выполнять. Бюджет является средством финансового обеспечения функций, выполняемых государством, а также обязанностей перед обществом и человеком, в том числе социальных, защите наиболее важных для общества отношений и устоев, быть гарантом экономической безопасности государства.

Список использованной литературы

1. Конституция Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. Федеральный закон Российской Федерации от 31.07.98г. № 146-ФЗ (в редакции последующих законов).
3. Закон «О налоговых органах Российской Федерации» от 21.03.91 г. № 943-1 (в редакции последующих законов).
4. О бюджетной политике в 2007 году: бюджетное послание Президента РФ В.В. Путина Федеральному Собранию. URL: http://arhive.kremlin.ru/appears/2006/05/30/0920_type63373_106175.shtml
5. Об утверждении Порядка осуществления Материального стимулирования федеральных государственных служащих территориальных органов Федеральной налоговой службы : приказ Минфина России от 17 окт. 2007 г. № 90 н. // Российская газета. 2007. 28 ноября.
6. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов. / Финансовый вестник. 2012. № 7.

7. Майбуров И.А., Иванов Ю.Б., Крисоватый А.И. Налоговым реформам – научную основу // Налоговая политика и практика. 2011. № 4. С. 3.

8. www.nalog.ru.