

Оптимизация процесса противодействия коррупции налогового нормотворчества в условиях пандемии коронавирусной инфекции

Фирсов Виталий Викторович

доцент кафедры государственно-правовых дисциплин Санкт-Петербургского юридического института (филиала) Университета прокуратуры Российской Федерации, кандидат юридических наук, доцент, Санкт-Петербург, Российская Федерация; vitaliy-viktorovich@list.ru

АННОТАЦИЯ

Настоящая статья посвящена анализу противодействия коррупции при оптимизации налогового нормотворчества. Предпринята попытка проанализировать границы допустимости антикоррупционного регулирования налоговых правоотношений подзаконными правовыми актами. С развитием общественных отношений отмечается рост, увы, и противоправных деяний. Коррупция не является исключением. Тем самым ее разновидность, коррупция в сфере налогового законодательства, где коррупция создает угрозу экономической безопасности страны, деформируя систему фискальной государственной власти и управления, срывая рыночные реформы, и, соответственно, искажает законопослушное правосознание российского общества. Отдельные представители законодательных ветвей власти иногда используют свои властные полномочия и доверенные им права в целях личной криминальной выгоды. По самой своей природе проверка закона на соответствие Конституции Российской Федерации обращена к познанию нормативных образующих оснований права с последующим частным экономическим смыслом. Поддерживаемая деятельностью Конституционного Суда Российской Федерации неразрывная связь между всеми элементами правовой системы и Конституцией Российской Федерации не позволяет исчезнуть главному приоритету правового социального государства — конституционной законности, включая оптимизацию процесса противодействия коррупции, налогового нормотворчества в условиях пандемии коронавирусной инфекции. **Ключевые слова:** противодействие коррупции, налоговое законодательство, подзаконные правовые акты, регулирование отношений в сфере налогов и сборов, условия пандемии коронавирусной инфекции, допустимость

Optimizing the Process of Countering the Corruption of Tax Regulations under the Conditions of the Coronavirus Infection Pandemic

Vitaly V. Firsov

Associate Professor of the State Legal Disciplines Department of St. Petersburg Legal Institute (branch) of the University Prosecutor's Office Russian Federation, PhD in Law, Associate Professor, Saint Petersburg, Russian Federation; vitaliy-viktorovich@list.ru

ABSTRACT

The present article is devoted to the analysis of corruption in the optimization of the tax laws and regulations. An attempt is made to analyze the limits of the admissibility of anti-corruption regulation of tax legal relations by subordinate legal acts. With the development of public relations, there is an increase, alas, in illegal acts. Corruption is no exception. Thus, its variety is corruption in the field of tax legislation, where corruption poses a threat to the economic security of the country, distorting the system of fiscal state power and management, disrupting market reforms and, accordingly, distorting the law-abiding legal consciousness of Russian society. Individual representatives of the legislative branches of government sometimes use their powers and the rights entrusted to them for personal criminal gain. By its very nature, the verification of the law for compliance with the Constitution of the Russian Federation is addressed to the knowledge of the normative forming grounds of law, followed by a particular economic meaning. The inseparable link between all elements of the legal system and the Constitution of the Russian Federation, supported by the activities of the Constitutional Court of the Russian Federation, does not allow the main priority of the legal social state — constitutional legality, including the optimization of the process of combating corruption, tax rulemaking in the context of the coronavirus pandemic, to disappear.

Keywords: anti-corruption, tax legislation, bylaws, regulation of relations in the field of taxes and fees, conditions of the coronavirus pandemic, admissibility

22 октября 2020 г. Президент Российской Федерации Владимир Путин выступил на заседании Международного дискуссионного клуба «Валдай». По словам главы российского государства, необходимо создать прочную, надежную, неуязвимую и по внешнему контуру абсолютно стабильную, безусловно гарантирующую России независимость и суверенитет систему¹.

¹ Цитата по: [Электронный ресурс]. URL: <https://sib.fm/news/2020/10/22/vystuplenie-putina-na-valdae-22-oktyabrya-priyamaya-translyatsiya> (дата обращения: 10.02.2021).

Сказанное Президентом Российской Федерации подчеркивает то, что оптимизация защиты конституционных основ прав человека и гражданина призвана выявить и устранить дефекты нормотворчества, которые, помимо своих, небесполезных для правовой системы, непосредственных результатов, утверждают в законодателе ценностное, а значит, и целостное отношение к праву. На уровне правовых систем Российской Федерации такое правосознание получает институциональную поддержку в лице органов, не опутанных догмами узкого нормативизма, но, напротив, оценивающих закон на предмет соответствия документу высшей силы, которым связываются воедино правовая и иные социальные нормативности.

С развитием общественных отношений отмечается рост, увы, и противоправных деяний. Коррупция не является исключением. Тем самым ее разновидность, коррупция в сфере налогового законодательства, где коррупция создает угрозу экономической безопасности страны, деформируя систему фискальной государственной власти и управления, срывая рыночные реформы, и, соответственно, искажает законопослушное правосознание общества. Исходя из сказанного, коррупция в сфере налогового законодательства — это использование должностным лицом представительных органов власти своих властных законодательных полномочий и доверенных ему прав в целях личной выгоды, противоречащее установленным законом и правилам нормотворчества.

Как показывает практика противодействия коррупции в сфере налогового законодательства в российском государстве, в защите нуждается не только Налоговый кодекс РФ, но и осуществление налоговой законности на региональном уровне.

В условиях пандемии коронавирусной инфекции широкое распространение получило подзаконное регулирование правовых отношений в сфере налогов и сборов. Так, Правительством Российской Федерации (далее — Правительство РФ) издано достаточно большое количество актов, направленных на регулирование отношений по уплате налогов и сборов (например, Постановление Правительства РФ от 02.04.2020 № 409 «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики»; Постановление Правительства РФ от 10.05.2020 № 651 «О мерах поддержки системообразующих предприятий» и некоторые другие). Все это актуализирует проблему подзаконного нормотворчества в налоговой сфере.

В соответствии с ч. 1 ст. 1 Налогового кодекса Российской Федерации² (далее — НК РФ) законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах. Кроме того, в законодательство о налогах и сборах в соответствии с ч. 4 и ч. 5 ст. 1 НК РФ включаются также законодательные акты субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты муниципальных образований в соответствующей сфере.

Возможность издания Правительством РФ, федеральными органами исполнительной власти, уполномоченными осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в области таможенного дела, органами исполнительной власти субъектов РФ, исполнительными органами местного самоуправления предусматривается ч. 1 ст. 4 НК РФ. Стоит отметить, что в указанной норме содержатся ограничения на издание упомянутыми органами правовых актов, а именно:

- 1) возможность и случаи издания подзаконного акта должна быть прямо предусмотрена в законодательстве о налогах и сборах;
- 2) издание подзаконного акта допускается только в пределах компетенции издаваемого органа;
- 3) издаваемые подзаконные акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах, если иное не предусмотрено ст. 4 НК РФ.

Возможность издания Президентом РФ указов по вопросам налогов и сборов законодательно не предусмотрена. Вместе с тем это не означает, что высшее должностное лицо страны не участвует в нормативном регулировании сферы налогов и сборов. Отметим, что до принятия Налогового кодекса РФ указы Президента РФ играли ведущую роль в вопросах регулирования обязательных платежей. Так, например, Указом Президента РФ от 18.08.1996 № 1212 устанавливались конкретные правовые предписания, адресованные налогоплательщикам, направленные на повышение собираемости налогов. С принятием в 1998 г. НК РФ роль указов Президента РФ несколько снизилась. Вместе с тем акты Президента сегодня регулируют общеорганизационные вопросы, включая, например, противодействие коррупции. Соответственно, Указом Президента РФ от

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Редакция от 23.11.2020 (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2021) [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_327521/17d01b2574b70fa72397256221039ccf439d4981/#dst100115 (дата обращения: 12.02.2021).

09.03.2004 № 314 (в ред. от 12.04.2019)³ установлена система и структура федеральных органов исполнительной власти. Кроме того, в соответствии со ст. 3 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 (в ред. от 26.03.2020)⁴ налоговые органы в своей деятельности руководствуются в числе прочего нормативными правовыми актами Президента РФ. К тому же, как справедливо отмечает профессор М. А. Краснов, роль Президента РФ в сфере экономики, по существу, решающая. Конституция РФ де-факто предоставляет Президенту РФ неограниченные полномочия, в том числе в экономической сфере. Такое положение вещей М. А. Краснов называет эффектом «компетенционной гравитации»⁵. Такое утверждение, впрочем, неоспорно. Президент РФ определяет в числе прочего внутреннюю политику государства. Можно сказать, он намечает общие пути развития и их цели, строит «дорожную карту». Однако значительный объем регулирования возложен на законодательную и исполнительную власть соответствующего уровня.

Правительство РФ, как уже указывалось ранее, вправе издавать подзаконные акты по вопросам регулирования не только в сфере противодействия коррупции, но и в сфере налогообложения. Так как Правительство РФ относится к государственным органам общей компетенции, то компетенционное ограничение при издании подзаконных актов не действует. Однако иные ограничения распространяются на акты Правительства РФ. В частности, Правительство РФ не вправе издавать постановления, направленные на изменение или дополнение норм Налогового кодекса РФ. Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в п. 20 Постановления от 30.05.2014 № 33 указал, что при рассмотрении судами споров, касающихся обоснованности применения пониженной налоговой ставки в размере 10% при реализации продовольственных и других товаров отдельных наименований, необходимо учитывать, что в силу п. 1 ст. 4 Налогового кодекса РФ при осуществлении своих полномочий Правительство РФ не вправе вводить дополнительные основания ограничений на ее (ставки) применение, которые прямо не вытекают из положений п. 2 ст. 164 НК РФ⁶.

Правом на издание подзаконных актов в сфере регулирования противодействия коррупции и сфере налогообложения обладают также федеральные органы исполнительной власти. При издании регулирующих актов необходимо соблюдать компетенционное ограничение. Так, в соответствии с ч. 2 ст. 4 НК РФ федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, иные органы, указанные в упомянутой норме, не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов, сборов, страховых взносов. Таким органом, в частности, является Федеральная налоговая служба России (далее — ФНС России), а потому она не имеет права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов, сборов, страховых взносов⁷. Вместе с тем нередко ФНС России разъясняет налоговое законодательство. Как указал Конституционный Суд РФ, такие разъяснения де-факто обязательны для исполнения налоговыми органами в силу принципа ведомственной субординации⁸.

В юридической науке существует широкая дискуссия относительно роли актов фискальных органов. Нередко Минфин России или ФНС России издадут акты, содержащие разъяснения как антикоррупционного, так и налогового законодательства. Такие акты также должны издаваться с соблюдением требований ч. 1 ст. 4 Налогового кодекса РФ. Вместе с тем возникает вопрос, насколько обязательны, например, разъяснения Минфина России для исполнения. В Письме от

³ О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти : указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 (ред. от 20.11.2020) [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46892/ (дата обращения 12.02.2021).

⁴ О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (последняя редакция) [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49 (дата обращения: 12.02.2021).

⁵ Краснов М. А. Президент в экономике: эффект «компетенционной гравитации» // Общественные науки и современность. 2014. № 1. С. 77–92.

⁶ О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость : постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_164585/ (дата обращения: 10.11.2020).

⁷ Решение ВАС РФ от 19.03.2010 по делу № ВАС-9507/09 [Электронный ресурс]. URL: <https://krasnodar.arbitr.ru/files/%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%20%D0%BF%D0%BE%20%D0%9D%D0%9F%D0%90%202013.pdf> (дата обращения: 09.11.2020).

⁸ По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации» и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Газпром нефть» : постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П [Электронный ресурс]. URL: <https://legalacts.ru/doc/postanovlenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-31032015-n/> (дата обращения: 10.11.2020).

7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138 Минфин России указал, что достаточно часто разъяснения, содержащиеся в письмах Минфина России, воспринимают как норму, обязательную к исполнению. Однако, как далее разъясняет Минфин России, письменные разъяснения не обязательны для исполнения налоговыми органами, налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами — они должны лишь восприниматься субъектами налоговых правоотношений наряду с иными публикациями специалистов в этой области⁹. Вместе с тем такому разъяснению прямо противоречит п. 5 ч. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Отчасти этот недостаток можно компенсировать делением разъяснений Минфина России на нормотворчество: 1) данное налоговыми органами и 2) данное конкретным лицам в связи с обращением последних. Так, Верховный Суд РФ указал, что налоговые органы не обязаны руководствоваться ответами Минфина России, которые адресованы конкретным заявителям. Возможно, это и имелось в виду в Письме Минфина России от 7 августа 2007 г. Однако и в том и в другом случае имеются разъяснения Минфина России, но последствия их применения разные, включая сферы противодействия коррупции и налогообложения.

Как показывает судебная практика, суды редко признают нормативность за письмами Минфина России. Так, в 2016 г. юридическое лицо пыталось оспорить разъяснение Минфина России, которое фактически санкционировало проверки налоговыми инспекциями любых сделок под предлогом необходимости выявлять факты манипулирования ценами. ВС РФ отказался признать Письмо Минфина России нормативным, поскольку последнее, по мнению ВС РФ, не выходит за рамки адекватной интерпретации положений налогового законодательства и не изменяет или не отменяет какие-либо нормы законодательства о налогах и сборах¹⁰.

Впрочем, в случае применения разъяснений ФНС России налогоплательщик не несет вины, а соответственно, и ответственности за совершение налогового правонарушения.

Справедливости ради следует отметить, что разъясняющие акты Минфина и ФНС России способствуют достижению определенности в сфере налогообложения. Как указывает А. В. Демин, основные причины появления официальных разъяснений — объективная необходимость конкретизации и детализации слишком общих налоговых норм, устранение пробелов (лакун) в налоговом праве при отсутствии устойчивой судебной практики, адаптация налоговых норм к новым, изменившимся обстоятельствам. Кроме того, он приводит зарубежную практику использования разъяснений налогового законодательства в качестве источника налогового права. К очевидным плюсам разъяснений фискальных органов стоит отнести их доступность. В условиях достаточной сложности налоговых норм для понимания налоговые органы помогают непрофессионалам в области налогового права понять и интерпретировать нормы налогового законодательства¹¹.

Практика показывает, что при издании подзаконных актов, включая противодействие коррупции в рассматриваемой нами сфере, субъекты такого нормотворчества нередко забывают про требования ч. 2 ст. 5 Налогового кодекса РФ об отсутствии у определенных в указанной норме актов обратной силы. Так, Комитет по управлению государственным имуществом Волгоградской области приказом от 27 июня 2018 г. внес изменения в приказ КУГИ Волгоградской области от 27 октября 2015 г. Согласно внесенным изменениям был изменен порядок определения кадастровой стоимости отдельных земельных участков. Кроме того, указанному изменению была придана обратная сила — п. 2 Приказа от 27 июня 2018 г. установлено, что приказ вступает в силу по истечении десяти дней со дня его официального опубликования и распространяет свое действие на отношения, возникшие с 1 января 2016 г. Как указала Судебная коллегия по административным делам ВС РФ, такое положение незаконно в силу его противоречия ч. 2 ст. 5 НК РФ¹².

⁹ Разъяснение положений налогового законодательства в части статьи 34.2 Налогового кодекса РФ : письмо Минфина РФ от 07.08.2007 г. № 03-02-07/2-138 [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_71640/ (дата обращения: 10.11.2020).

¹⁰ Налоговое письмо Минфина не является нормативным актом, решил Верховный Суд [Электронный ресурс] // Ведомости. 27 мая 2016 г. URL: <https://www.vedomosti.ru/politics/articles/2016/05/27/642643-nalogovoe-pismo-minfina> (дата обращения: 10.11.2020).

¹¹ Демин А. В. Официальные разъяснения фискальных органов в контексте определенности налогообложения // Вестник Томского государственного университета. Право. 2019. № 31. С. 63–73.

¹² Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2020) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 22.07.2020). Апелляционное определение Верховного Суда РФ от 09.10.2019 № 16-АПА19-14 [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358150/fd4e8ca7562b1bd37255e941b02634b90ec3e929 (дата обращения: 10.11.2020).

Таким образом, подзаконное нормотворчество в сфере налогов и сборов допустимо и не лишено положительного эффекта, реализуя в том числе требования указов Президента РФ, направленные на противодействие коррупции. Вместе с тем существуют определенные проблемы с определением пределов допустимости такого нормотворчества. Кроме того, не совсем ясны ограничительные критерии, прописанные в ст. 4 Налогового кодекса РФ.

В каждом социальном правовом государстве присутствует дистанция между нормотворческими предписаниями и применением норм права. Третий десяток лет на страже Конституции Российской Федерации стоят, оберегая краеугольные начала правового и социального государства, органы конституционного контроля. Они обеспечивают верховенство конституционного права. Последовательное очищение правового поля от дефектов неоспоримо. Сам же процесс конституционной оптимизации, о котором говорил Президент РФ 22 октября 2020 г. на заседании Международного дискуссионного клуба «Валдай», совершающийся благодаря деятельности Конституционного Суда РФ, — упрочение верховенства Конституции Российской Федерации при одновременном раскрытии ее регулятивного потенциала — поднимает нормотворчество и деятельность Российской Федерации на качественно профессиональный уровень¹³.

Следовательно, оптимизация процесса противодействия коррупции, налогового нормотворчества в условиях пандемии коронавирусной инфекции, объемы и темпы рассматриваемого нами нормотворчества являются беспрецедентными и многочисленными; одна новейшая технология, едва успев появиться, вытесняется другой, появляются все новые и новые объекты регулирования, в непостижимой прогрессии множатся решения Конституционного Суда Российской Федерации. На сегодняшний день хранителем высших — и оттого неизменных — свойств конституционного права оказывается именно конституционный контроль. По самой своей природе проверка закона на соответствие Конституции Российской Федерации обращена к познанию нормативных образующих оснований права с последующим частным экономическим смыслом.

Поддерживаемая деятельностью Конституционного Суда Российской Федерации неразрывная связь между всеми элементами правовой системы и Конституцией Российской Федерации не позволяет исчезнуть главному приоритету правового социального государства — конституционной законности, включая оптимизацию процесса противодействия коррупции, налогового нормотворчества в условиях пандемии коронавирусной инфекции.

Литература

1. Краснов М. А. Президент в экономике: эффект «компетенционной гравитации» // Общественные науки и современность. 2014. № 1. С. 77–92.
2. Демин А. В. Официальные разъяснения фискальных органов в контексте определенности налогообложения // Вестник Томского государственного университета. Право. 2019. № 31. С. 63–73.

References

1. Krasnov, M. President in the Economy: the Effect of "Competence Gravitation" [Prezident v ehkonomike: ehffekt «kompetentsionnoi gravitatsii»] // Social sciences and modernity [Obshchestvennye nauki i sovremennost]. 2014. No. 1. Pp. 77–92. (in rus)
2. Dyomin, A. V. Official explanations of the fiscal bodies about the certainty of taxation [Ofitsial'nye raz'yasneniya fiskal'nykh organov v kontekste opredelennosti nalogooblozheniya] // Tomsk State University Journal of Law [Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Pravo.]. 2019. No. 31. Pp. 63–73.

¹³ Supra note 1.