

ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО ПРОЦЕССА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

© 2019 г. М. Ю. Березин

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва

E-mail: myberezin@fa.ru

Поступила в редакцию 04.02.2019 г.

В статье рассматриваются правовые вопросы регулирования налогового процесса с учетом положений Конституции РФ и налогового законодательства. Анализируются состав предметов исключительного ведения Российской Федерации и предметов совместного ведения федерального и регионального уровней власти в области налогообложения, особенности функционирования федеральных экономических служб и регулирования официального бухгалтерского учета. Устанавливается взаимосвязь налогового процесса с общими принципами налогообложения. Определяются условия формирования единого рынка и единого финансового пространства, обеспечения унификации и предсказуемости поведения государства и налогоплательщиков в налоговой сфере, раскрывается объективное существование налогового процесса как многостадийного правового явления.

Ключевые слова: налоговый процесс, государство, единый рынок, финансовое пространство, федеральный уровень, общие принципы налогообложения, налоговые органы, налогоплательщики, федеральная экономическая служба, официальный бухгалтерский учет.

DOI: 10.31857/S013207690004667-5

Налоговый процесс представляет собой урегулированную законом деятельность государства и муниципальных образований по установлению и введению налогов, деятельность налогоплательщиков по добровольному исчислению и уплате налогов, равно как деятельность уполномоченных на совершение действий в сфере налогообложения государственных и иных органов и их должностных лиц по принудительному взиманию с налогоплательщиков задолженности по налогам и привлечению налогоплательщиков к налоговой ответственности.

Единое экономическое и финансовое пространство Российской Федерации, а равно необходимость обеспечения условий для применения единых унифицированных правовых подходов исходя из всеобщности и равенства в налогообложении предопределяют требование к регулированию налогового процесса федеральным законом.

Положения Конституции РФ, в частности ст. 71–73, определяющие предметы исключительного ведения Российской Федерации, предметы совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов и общий подход к определению предметов самостоятельного ведения субъектов Российской Федерации по остаточному принципу как те, что прямо не указаны в ст. 71 и 72 Конституции РФ, непосредственно вопросы регулирования налогового процесса не упоминают.

Вместе с тем ст. 71 установление правовых основ единого рынка, финансовое регулирование, федеральные экономические службы (п. «ж»), официальный бухгалтерский учет (п. «р») прямо относит к предметам исключительного

ведения Российской Федерации, т.е. к предметам ведения федерального уровня власти.

Правовые основы единого рынка включают в себя единые правила регулирования общенационального рынка товаров, работ, услуг, их производителей и потребителей, когда находящиеся в схожих правовых и экономических условиях субъекты предпринимательской деятельности испытывают, по сути, равные меры регулятивного воздействия.

Этим достигается обеспечение действия на всей территории государства запрета на дискриминацию по признакам места нахождения (регистрации) субъекта предпринимательской деятельности, места реализации товаров (работ, услуг), места происхождения капитала.

Единые правила регулирования общенационального рынка предопределяют установление в отношении участников этого рынка единых правил регулирования их налогового поведения, включающих институт налогового процесса как совокупности правовых норм, обеспечивающих унификацию и определенность действий налогоплательщиков на стадии как добровольного исчисления и уплаты налогов, так и взаимодействия с налоговыми органами при проведении проверок, взыскания недоимок (пени) и привлечения к налоговой ответственности.

Достигнуть установления правовых основ единого рынка, в том числе обеспечить единство правил взаимодействия государства с субъектами предпринимательской деятельности, возможно только посредством установления на федеральном уровне единых правил регулирования в виде федерального закона, создающего правовую

определенность вне зависимости от места нахождения хозяйствующих субъектов.

Поскольку в налоговом процессе выражается взаимодействие государства и налогоплательщика, то определенность правил поведения налогоплательщиков и предсказуемость поведения государства при взаимоотношениях с налогоплательщиками, т.е. само единство налогового процесса как совокупности регуляторных правил, могут быть обеспечены только путем издания федерального закона.

Кроме того, ст. 71 Конституции РФ к предметам правовых отношений, формой выражения которых выступает исключительно федеральный закон, относит также финансовое регулирование, т.е. регулирование финансовых отношений, в состав которых входят налоговые отношения и как их часть налоговый процесс.

Движение денежных средств, составляющих сущность финансовых отношений, должно обеспечиваться едиными правилами регулирования независимо от места осуществления такого движения, что также направлено на создание единого финансового рынка с отсутствием каких-либо внутригосударственных границ для движения капиталов.

Налоговый процесс — часть финансовых отношений, в связи с чем в правовом регулировании подчиняется единым требованиям определенности и унификации финансовых отношений на всей территории государства. Исходя из этого, налоговый процесс, равно как и иные составные институты процессуальных финансовых отношений, как-то: бюджетный процесс, предопределяет правовую форму своего выражения в виде федерального закона.

При этом одной из составных стадий единого налогового процесса, которая следует за стадией добровольного исчисления и уплаты налога налогоплательщиками, является стадия взаимодействия государства с налогоплательщиками при проведении мероприятий, связанных с налоговым контролем и принудительным взысканием с налогоплательщиков налоговой задолженности.

На этой стадии государство представлено федеральным органом исполнительной власти — федеральной налоговой службой, входящей в состав названных в ст. 71 Конституции РФ «федеральных экономических служб», исходя из непосредственного участия в экономических (финансовых) отношениях.

Единство организационной и функциональной структуры федеральной налоговой службы, обусловленной единством и целостностью налоговой системы, приводит к необходимости создания единых, унифицированных правил взаимодействия этой службы с налогоплательщиками на всей территории государства.

При этом формирование единых правовых основ деятельности федеральной налоговой службы, являющейся непосредственным участником налогового процесса и потому осуществляющей налоговые процессуальные права и обязанности, призвано обеспечить достижение цели в виде обеспечения как определенности исчерпывающего состава действий, которые, в принципе, может совершать государство в налоговом процессе, так и предсказуемости совершения последним тех или иных действий из этого перечня в сложившихся обстоятельствах конкретной ситуации.

Создание единой правовой основы функционирования федеральной налоговой службы, единство которой формируют ее составные звенья в виде центрального аппарата и территориальных органов, обусловлено созданием

условий для защищенности прав налогоплательщиков, поскольку способы воздействия государства на налогоплательщика получают ответ в виде корреспондирующих прав и обязанностей налогоплательщика перед государством.

Учитывая, что реализуемые в сфере налогообложения права и обязанности налоговых органов связаны с корреспондирующими им обязанностями и правами налогоплательщиков, следовательно, установление единых правовых основ функционирования федеральной налоговой службы и вследствие этого формирование единой унифицированной системы прав и обязанностей налоговых органов с корреспондирующими им обязанностями и правами налогоплательщиков достигаются путем закрепления правового регулирования налогового процесса в федеральном законе.

Иными словами, уже само по себе единство федеральной налоговой службы, обусловленное единством как функционирования источника публичных финансов — налоговой системы, так и системы их аккумулирования — системы казначейского исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы, приводит к необходимости формирования единых правил реализации налоговыми органами своих прав и обязанностей по отношению к налогоплательщикам, в том числе в налоговом процессе.

Из этого следует, что регулирование во исполнение предписания ст. 71 Конституции РФ именно федеральным законом деятельности федеральных экономических служб, в том числе федеральной налоговой службы, действия которой при реализации своих прав одновременно приводят к возникновению у налогоплательщиков соответствующих обязанностей перед налоговыми органами, приводит к тому, что налоговый процесс может регулироваться только федеральным законом.

Отнесение п. «р» ст. 71 правового регулирования официального бухгалтерского учета к предмету исключительно ведения Российской Федерации также выступает в пользу аргументов о регулировании налогового процесса только федеральным законом.

В Постановлении от 1 апреля 2003 г. № 4-П Конституционный Суд РФ указал, что официальный бухгалтерский учет, являясь составной частью единой налоговой политики, выступает основой реализации права на информирование в области предпринимательской деятельности и обеспечивает единство экономического пространства (п. 4)¹. Данную правовую позицию Конституционный Суд РФ повторил в своем Постановлении от 18 июля 2003 г. № 14-П².

Официальный бухгалтерский учет есть система сбора, хронологического учета и отражения в соответствии с реальным экономическим смыслом в бухгалтерской

¹ См.: постановление Конституционного Суда РФ от 1 апреля 2003 г. № 4-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной» // СЗ РФ. 2003. № 15, ст. 1416.

² См.: постановление Конституционного Суда РФ от 18 июля 2003 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 35 Федерального закона «Об акционерных обществах», статей 61 и 99 Гражданского кодекса Российской Федерации, статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами гражданина А.Б. Борисова, ЗАО «Медиа-Мост» и ЗАО «Московская Независимая Вещательная Корпорация» // СЗ РФ. 2003. № 30, ст. 3102.

отчетности сведений о фактах хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности.

Сведения, отраженные в бухгалтерском учете, являются основой для исчисления и уплаты федеральных налогов, в частности используются при исчислении налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на доходы физических лиц, а равно в налоговом учете доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций.

При этом официальный бухгалтерский учет ведется на основании как федеральных стандартов учета — положений о бухгалтерском учете, так и международных стандартов финансовой отчетности, которые введены в действие на территории Российской Федерации.

В этой связи официальный бухгалтерский учет, формирующий информационную базу для исчисления и уплаты налогов, регулируется федеральным законом (и в порядке, установленном этим федеральным законом), следовательно, правила ведения бухгалтерского учета являются унифицированными на всей территории государства, обеспечивающими единство методологии ведения бухгалтерского учета в целях предотвращения субъективных искажений восприятия реального финансового положения субъекта предпринимательской деятельности.

Фактической основой реализации прав и обязанностей налоговых органов при проведении мероприятий по налоговому контролю, связанных с проверкой правильности исчисления и уплаты налогов, выступают сведения официального бухгалтерского учета налогоплательщика, правильность отражения которых проверяется в первую очередь.

При этом мероприятия налогового контроля — составная часть налогового процесса на стадии взаимодействия государства и налогоплательщика, и потому в ходе их проведения любые процессуальные действия государства в лице налоговых органов, в том числе по оценке достоверности бухгалтерского учета, должны быть унифицированы и предсказуемы для налогоплательщика.

Регулирование официального бухгалтерского учета федеральным законом, направленное на формирование правовых основ единого рынка, обязывает на основании единых правил (стандартов) учета отражать хозяйственные операции в соответствии с их реальным экономическим смыслом с целью обеспечения любому пользователю бухгалтерской отчетности возможности объективно оценить реальное финансовое положение субъекта предпринимательской деятельности независимо от его территориального места нахождения и тем самым не допускает появления разрозненных систем бухгалтерского учета, которые вносили бы субъективизм и неопределенность в оценку результатов хозяйственной деятельности.

Единые правила бухгалтерского учета выступают унифицированным инструментом контрольной деятельности налоговых органов, проводящих проверку правильности исчисления налогов, притом что одна и та же хозяйственная операция у налогоплательщиков, находящихся в схожих экономических условиях, в бухгалтерском учете должна получить равную оценку и отражение.

Из этого следует, что единство правил официального бухгалтерского учета означает унификацию методов оценки и отражения фактов о хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете, следовательно, единство правил проведения налогового контроля за достоверностью отражения этих сведений в учете и единство стандартов опровержения (оспаривания) замечаний проверяющих.

В свою очередь, единство правил оценки со стороны контрольных органов и единство стандартов опровержения со стороны налогоплательщиков свидетельствуют о формировании единого унифицированного свода правил взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков в ходе проведения контрольных мероприятий по проверке правильности исчисления и уплаты налогов, т.е. единство налогового процесса.

Таким образом, закрепление ст. 71 Конституции РФ за федеральным уровнем власти обязанностей по созданию правовых основ единого рынка, функционирующего на базе единого финансового регулирования, единого официального бухгалтерского учета и контролируемого федеральными экономическими службами, действия которых определены и предсказуемы, приводит к отнесению регулирования налогового процесса исключительно на федеральный уровень с формой выражения в виде федерального закона.

Что касается положений ст. 72 Конституции РФ, перечисляющих предметы совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов, то эти положения устанавливают те области, где допускается предоставление субъектам Российской Федерации определенной самостоятельности в пределах, установленных федеральным законом, что вполне объяснимо в таких сферах, как охрана окружающей среды, разграничение собственности на землю, социальная политика.

Согласно п. «и» ч. 1 ст. 72 к предметам совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов отнесены также общие принципы налогообложения и сборов, из чего теоретически следует, что субъекты Федерации вправе в своем региональном законодательстве устанавливать, изменять или дополнять общие принципы налогообложения и сборов, установленные федеральным законом, и в пределах, им установленных.

Между тем ранее действовавший Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»³, принятый ранее Конституции РФ 1993 г., в преамбуле указывал, что именно он определяет «общие принципы построения налоговой системы в Российской Федерации», из чего следовало, что общие принципы налогообложения и сборов были исчерпывающим образом установлены федеральным законом.

Принятый после вступления в силу Конституции РФ действующий Налоговый кодекс РФ (часть первая)⁴, заменивший вышеназванный Закон, без какого-либо перерыва во времени продолжил указание, что именно он устанавливает общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации (п. 2 ст. 1).

Учитывая формальное отнесение общих принципов налогообложения и сборов к предметам совместного ведения, у субъектов Российской Федерации могла возникнуть правовая область для проявления самостоятельности в установлении данных принципов при наличии федерального закона, регулирующего данную сферу, — в пределах, им установленных, а при отсутствии такого федерального закона — без ограничения самостоятельности.

³ См.: Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11, ст. 527 (Утратил силу).

⁴ См.: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3825.

Между тем непрерывно во времени – как до принятия Конституции РФ, так и после того – в правовой системе России имелся федеральный закон, устанавливающий общие принципы налогообложения и сборов без предоставления субъектам Федерации возможности устанавливать, дополнять или изменять какие-либо общие принципы налогообложения и сборов.

Из этого следует, что общие принципы налогообложения и сборов непрерывно во времени, последовательно и исчерпывающе устанавливаются исключительно федеральным законом, в том числе потому, что в силу их общности их установление последним гарантирует единство финансового пространства, равенство в налогообложении и недопущение дискриминации.

При этом допущение субъектов Федерации в сферу установления общих принципов налогообложения и сборов невозможно, поскольку это приведет к раздроблению единого финансового пространства и отсутствию единообразия в правах и обязанностях налогоплательщиков, в связи с чем данные принципы следует перенести в состав предметов исключительного ведения Российской Федерации (ст. 71 Конституции РФ).

Общие принципы налогообложения находят свое выражение и в налоговом процессе, основанном на принципах правовой определенности, предсказуемости, законности, равенства и всеобщности. Общие принципы налогообложения, закладывая правовую основу построения всей налоговой системы, тем самым формируют и основу налогового процесса, являющегося частью налоговой системы.

На общих принципах налогообложения построены система установления и введения налога, система введения актов законодательства о налогах и сборах в действие, система исчисления и уплаты налога, система прав и обязанностей налоговых органов и налогоплательщиков, система проведения мероприятий налогового контроля и принудительного взыскания налога, правовой механизм привлечения к налоговой ответственности.

Поскольку общие принципы налогообложения, гарантируя единство финансового пространства, формируют основу единого многостадийного налогового процесса, эти принципы являются составной частью всех стадий единого налогового процесса, в связи с чем регулирование налогового процесса не может находиться в отрыве от регулирования общих принципов налогообложения и сборов.

Поскольку общие принципы налогообложения и сборов последовательно во времени устанавливаются исключительно федеральным законом, следовательно, налоговый процесс, основанный на этих принципах, также подлежит регулированию только федеральным законом, что обеспечивает единство общенационального рынка, финансового пространства, налоговой системы и, что не менее важно, унификацию и определенность правил взаимодействия государства и налогоплательщиков при добровольном исчислении и принудительном взимании налога независимо от места нахождения налогового органа и налогоплательщика.

Таким образом, основным признаком налогового процесса выступает его регулирование исчерпывающим образом исключительно федеральным законом без установления в таком федеральном законе каких-либо областей для проявления иными уровнями власти самостоятельности в правовом регулировании налогового процесса.

Несмотря на то что Налоговый кодекс РФ не использует понятия «налоговый процесс» и не содержит посвященного ему отдельного раздела, эти обстоятельства не означают отсутствие в системе налогового права налогового процесса, поскольку последний, являясь многостадийным сложным процессом, охватывает и реализуется в целом ряде комплексных налоговых институтов, в функционировании каждого из которых и проявляются те или иные особенности налогового процесса как самостоятельного правового явления.

При этом существование в налоговом праве налогового процесса, т.е. четко определенной последовательности действий государства и налогоплательщиков на каждом этапе установления и реализации обязанности по уплате налогов, есть объективное явление, возникающее одновременно с появлением государства с присущим ему властным принуждением к уплате налогов.

Устанавливая обязанность по уплате налога для налогоплательщиков, государство, в свою очередь, обязано соблюдать процессуальные требования к установлению законного налога. При этом институт законного налога раскрывается через соблюдение процессуальных требований к установлению и введению налога, в том числе по вступлению в силу актов законодательства о налогах и определению в них, как минимум, всех императивных, а при необходимости с учетом экономической специфики налога – диспозитивных элементов налога.

Кроме того, наравне с материальной формулой исчисления самой суммы налога путем применения к налоговой базе соответствующей ставки налога, государство не может не установить процессуальный порядок принуждения к его уплате, который выражается в процессуальной деятельности по проведению мероприятий налогового контроля, принятию обеспечительных мер, привлечению к налоговой ответственности и обжалованию результатов налогового контроля.

Таким образом, налоговый процесс, являясь многостадийным, последовательно реализуется в процессе функционирования налоговых институтов, начиная с установления налога и заканчивая обжалованием результатов налогового контроля, основывается на общих принципах налогообложения и подлежит регулированию исключительно федеральным законом для обеспечения единства финансового пространства и гарантирования единообразия и определенности поведения государства при взаимоотношениях с налогоплательщиками при добровольном исчислении и принудительном взыскании налогов.

LEGAL GROUND OF TAX PROCESS IN THE RUSSIAN FEDERATION

© 2019 M. Yu. Berezin

*Financial University under the Russian Federation Government, Moscow**E-mail: myberezin@fa.ru*

Received 04.02.2019

This article is devoted to the legal issues of the tax process regulated by the Russian Federation Constitution and the RF tax legislation. Besides the article provides analysis of the structure of the RF-only competence and mutual competence of the Russian Federation and its subjects in taxation field, peculiarities of federal economic services activity and state-regulated accounting system. Author outlines the correlation between the common principles of taxation and the tax process, reveals the legal conditions for single market and common financial area foundation, unification and predictability of state and taxpayers actions in the taxation sphere, proves the existence of the tax process as the multistage legal institute.

Key words: tax process, state, single market, financial area, federal level, common principles of taxation, tax authorities, taxpayers, federal economic service, official accounting system.

Сведения об авторе

БЕРЕЗИН Максим Юрьевич – доктор экономических наук, профессор Департамента правового регулирования экономической деятельности Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

Authors' information

BEREZIN Maksim Yu. – Doctor of economics, Professor in Department of Economic Activity Legal Regulation, Financial University under the Russian Federation Government