

УДК 342.9

**АДМИНИСТРАТИВНЫЙ ПРОЦЕСС КАК ПРОЦЕССУАЛЬНАЯ
СИСТЕМА (ЦЕЛОСТНАЯ И МНОГОГРАННАЯ)
ПРИМЕНЕНИЯ АДМИНИСТРАТИВНОГО ПРИНУЖДЕНИЯ
ЗА НАРУШЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА:
АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ
И ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ**

Е. В. Овчарова

*Юридический факультет МГУ имени М. В. Ломоносова,
Национальный исследовательский университет
«Высшая школа экономики»*

Поступила в редакцию 11 января 2019 г.

Аннотация: анализируется реализация концепции административного процесса применения мер административного принуждения в области налогов и сборов. Указываются пути совершенствования механизма правового регулирования административного процесса по видам для целей обеспечения реализации конституционных принципов при применении мер административного принуждения в области налогов и сборов.

Ключевые слова: административный процесс, административные процедуры, административная юрисдикция, административная юстиция, административное принуждение, конституционные принципы административного принуждения, Кодекс РФ об административных правонарушениях, Налоговый кодекс РФ.

Abstract: an analysis is made of the implementation of the concept of the administrative process of applying measures of administrative enforcement in the field of taxes and levies. Ways of improving the mechanism of legal regulation of the administrative process by type are indicated for the purposes of ensuring the implementation of constitutional principles in the application of administrative enforcement measures in the field of taxes and levies.

Key words: administrative process, administrative procedures, administrative jurisdiction, administrative justice, administrative enforcement, constitutional principles of administrative enforcement, Russian Code of Administrative Offences, Russian Tax Code.

Административный процесс при применении мер административного принуждения – это система процессуальных правовых и организационных гарантий реализации правового статуса субъектов административно-юрисдикционных отношений, которые возникают, изменяются и прекращаются в связи с применением субъектами административной юрисдикции к физическим и юридическим лицам предупредительных, пресекательных, обеспечительных, карательных и восстановительных мер административного принуждения как комплексно, так и по отдельности. Применение мер административного принуждения в рамках административного процесса гарантирует соблюдение правовых принципов,

в системе которых основное значение имеет принцип правозаконности¹, при применении этих мер, а также надлежащую реализацию правового статуса лиц, к которым они применяются.

Как в науке административного права, так и в нормативном правовом регулировании и правоприменительной практике выделяют три вида административного процесса:

1) административные процедуры регистрационного, учетного, разрешительного, уведомительного, информационного, контрольного и иных видов делопроизводства, связанных с реализацией прав и обязанностей физических и юридических лиц в органах исполнительной власти и исполнительных органах местного самоуправления;

2) административная юрисдикция как производство, связанное с административным обжалованием незаконных актов: действий (бездействия) и решений нижестоящих субъектов государственного управления вышестоящим субъектам государственного управления, а также как производство по делам об административных правонарушениях;

3) административная юстиция как специальный вид судебного контроля за законностью актов: действий (бездействия) и решений органов государственного управления и их должностных лиц².

Административный процесс в целом не может быть унифицирован и кодифицирован: его виды регламентируют разнородные общественные отношения, реализация которых преследует совершенно разные цели и задачи. Как указывала Н. Г. Салищева, это не снимает проблемы теории административного процесса в целом, а, наоборот, обязывает науку разрабатывать и дальше вопросы об общих принципах административного процесса, о стадиях процесса, о процессуальных гарантиях прав граждан как участников административного процесса и др.³

В области налогов и сборов установлены административные процедуры постановки на учет налогоплательщиков в налоговых органах по месту регистрации как самих налогоплательщиков, так и принадлежащих им объектов недвижимого имущества и транспортных средств, возникновения, изменения и прекращения иных объектов налогообложения. В случаях, когда основанием постановки на учет являются юридические факты, информация о которых зарегистрирована иными уполномоченными органами исполнительной власти либо их учреждениями или субъектами, на которых возложены публичные функции, постановка на учет производится на основании сведений, полученных от таких органов либо их учреждений или субъектов, на которых возложены публичные функции (ст. 85 НК РФ). Когда же источником информации для постановки налогоплательщика на учет в налоговых органах является сам на-

¹ См.: Алексеев С. С. Право : азбука – теория – философия : опыт комплексного исследования. М., 1999. С. 520–563.

² См.: Общее административное право / под ред. Ю. Н. Старилова. Воронеж, 2017. С. 145–149 ; Административный процесс / под ред. М. А. Шатиной. М., 2014. С. 13–22.

³ См.: Салищева Н. Г. Административный процесс в СССР. М., 1964. С. 55.

логоплательщик, так как речь идет о фактических обстоятельствах его экономической деятельности, влияющих существенным образом на его правовой статус налогоплательщика, то только в этом случае Налоговым кодексом РФ на него возлагаются обязанности по представлению сведений, необходимых для его постановки на учет в налоговых органах (ч. 2 ст. 23 НК РФ).

Кроме того, в Налоговом кодексе РФ (п. 4 ч. 1 ст. 32) и в специальном административном регламенте, утвержденном приказом Минфина РФ и посвященном исполнению ФНС России информационной функции в области налогов и сборов⁴, предусмотрены административные процедуры информирования налоговыми органами налогоплательщиков по вопросам, связанным с реализацией их правового статуса. Следует отметить, в целом, формальный подход налоговых органов к реализации указанной функции из-за того, что они лишены возможности в рамках административной процедуры информирования налогоплательщиков о правильности исчисления, полноте и своевременности уплаты налогов устанавливать фактические обстоятельства финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, которые подлежат оценке для правильного определения их налоговых последствий только в рамках административной процедуры налогового контроля. Поэтому функция по информированию налогоплательщиков по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов эффективно реализуется налоговыми органами только при проведении ими налогового мониторинга в отношении крупнейших налогоплательщиков. При проведении налогового мониторинга налоговые органы имеют доступ к системе налогового учета налогоплательщика по телекоммуникационным каналам связи, что позволяет им в текущем (онлайн) режиме оценивать правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов такими налогоплательщиками и на основе этого предоставлять им информацию о реальных налоговых последствиях совершаемых ими операций. Однако законодательным ограничениям для налогового мониторинга, а именно: совокупная сумма налогов составляет не менее 300 млн рублей; суммарный объем полученных доходов составляет не менее 3 млрд рублей; совокупная стоимость активов составляет не менее 3 млрд рублей (ч. 3 ст. 105.26 НК РФ), соответствуют только 1886 налогоплательщиков. При этом в 2018 г. число налогоплательщиков, в отношении которых

⁴ Административный регламент Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов) : утв. приказом Минфина России от 2 июля 2012 г. № 99 с изм. и доп. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

проводился налоговый мониторинг составляло 26 организаций, т. е. 1,38 процента от общего числа налогоплательщиков, которые потенциально могут быть переведены на налоговый мониторинг, с 1 января 2019 г. число таких налогоплательщиков будет увеличено до 44 организаций, что составляет 2,33 процента от общего числа налогоплательщиков, которые потенциально могут быть переведены на налоговый мониторинг. В планах налоговых органов – увеличить их число в самое ближайшее время до 90 организаций. Таким образом, число налогоплательщиков, переведенных на налоговый мониторинг, постепенно растет.

Но наиболее важное значение налоговые органы придают административным процедурам налогового контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов. Именно в рамках этих процедур налоговыми органами фактически реализуется весь механизм применения мер административного принуждения в области налогов и сборов.

Строго говоря, в рамках административных процедур, связанных с постановкой на учет и информированием налогоплательщиков, а также налогового контроля налоговыми органами должны применяться только предупредительные меры административного принуждения путем внедрения эффективной системы налогового комплаенса, обеспечивающей соблюдение налогового законодательства, с целью как общей, так и частной превенции нарушений налогового законодательства. Фактически же как производство по делам об административных правонарушениях налогового законодательства, так и административное обжалование актов налоговых органов в Налоговом кодексе РФ не разграничены от налогового контроля и между собой, а, напротив, встроены в административные процедуры налогового контроля, т. е. совмещены с ними, а также объединены между собой. Это приводит к тому, что цели налогового контроля и юрисдикционного производства, причем как административного, так и уголовного, в области налогов и сборов становятся едиными, разграничение их теряет всякий смысл, что придает налоговому контролю репрессивное и карательное значение, оставляя на заднем плане его превентивное значение. Правильность такого вывода подтверждается, в частности, Письмом ФНС и СКР от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ об утверждении Методических рекомендаций по установлению умысла налогоплательщика на неуплату налогов (сборов) и формированию доказательственной базы⁵. Так, в Налоговом кодексе РФ рассмотрение материалов налогового контроля руководителем налогового органа либо его заместителем является, по существу, рассмотрением дела об административном правонарушении, а административное обжалование решений, принятых по результатам такого рассмотрения, – пересмотром дела об административном правонарушении налогового законодательства по жалобам лиц, в отношении которых вынесены такие решения,

⁵ См.: Официальные сайты ФНС России (URL: www.nalog.ru) и СКР России (URL: www.sledkom.ru) в сети «Интернет».

поданным в вышестоящие налоговые органы. Эти два различных вида административно-юрисдикционного процесса в Налоговом кодексе РФ совмещены в одном, в рамках которого вышестоящими налоговыми органами одновременно решается вопрос о законности взыскания нижестоящими налоговыми органами налогов и пени как восстановительных мер административного принуждения, а также штрафов как карательных мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства, так как применяются все эти меры административного принуждения комплексно на основании решения руководителя налогового органа либо его заместителя о привлечении либо об отказе привлечении к ответственности за нарушения налогового законодательства непосредственных участников налоговых правоотношений – налогоплательщиков, налоговых агентов, кредитных организаций. При обнаружении признаков налогового преступления материалы передаются в правоохранительные органы для возбуждения уголовного дела. Вместе с этим руководителем налогового органа либо его заместителем применяются пресекательные и обеспечительные меры административного принуждения, направленные соответственно на прекращение нарушения налогового законодательства и обеспечение исполнения принятого им решения после его вступления в законную силу. В большинстве случаев решение о применении таких мер находится в их дискреции, т. е. зависит от проявления ими административного усмотрения по данному вопросу, но в некоторых случаях Налоговый кодекс РФ предусматривает предписание о применении таких мер, например если речь идет о приостановлении расходных операций по счетам налогоплательщиков при нарушении ими срока представления налоговой отчетности надлежащим образом более 10 дней (п. 1 ч. 3 ст. 76). Все чаще в правоприменительной практике данная мера применяется при нелегализованном в НК РФ аннулировании налоговых деклараций либо расчетов из-за ненадлежащего их представления в налоговые органы, т. е. при нарушениях формы и порядка их представления.

Акты налоговых органов о применении мер административного принуждения могут быть обжалованы в суд общей юрисдикции физическим лицом, не выступающим в качестве индивидуального предпринимателя, либо в арбитражный суд физическим лицом, выступающим в качестве индивидуального предпринимателя, и юридическим лицом, в отношении которых применяются меры административного принуждения. Судами общей юрисдикции производится взыскание налогов, пени и штрафов с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, а арбитражными судами – с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Причем в отношении субъектов предпринимательской деятельности взыскание налогов, пени и штрафов в судебном порядке производится в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ и требующих установления дополнительных гарантий судебного контроля за законностью таких взысканий и судебной защиты имущественных прав лиц, на имущество которых обращается взыскание

(ч. 2 ст. 45). Речь идет о взысканиях с физических лиц, не являющихся субъектами предпринимательской деятельности, а применительно к организациям и индивидуальным предпринимателям о взыскании после истечения пресекательного срока для административного взыскания, т. е. во внесудебном порядке на основании решения налогового органа; о взыскании существенных сумм за счет денежных средств на лицевых счетах в Федеральном казначействе; о взыскании за счет иных лиц; о взыскании при переквалификации деятельности либо сделок; а также при применении правил трансфертного ценообразования.

И в случае судебного обжалования актов применения мер административного принуждения в области налогов и сборов, и в случае судебного взыскания налогов и пени как восстановительных мер административного принуждения, а также штрафов как карательных мер административного принуждения речь идет об административном судопроизводстве по делам, возникающим из налоговых правоотношений, а именно об административной юстиции по делам о признании недействительными ненормативных правовых актов о применении мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства и по делам о судебном взыскании налогов, пени и штрафов⁶. Однако рассмотрение и пересмотр судами общей юрисдикции дел об административных правонарушениях налогового законодательства должностными лицами налогоплательщиков, налоговых агентов и кредитных организаций по Кодексу РФ об административных правонарушениях как стадии производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов в существующей концепции административного процесса относятся к административной юрисдикции.

К сожалению, в настоящее время в связи с усилением цифровизации экономики и автоматизацией налогового контроля как на национальном, так и на международном уровне стоит констатировать нивелирование значения административного процесса, а также предусмотренных в Налоговом кодексе РФ административно-правовых методов и форм в области налогов и сборов.

Аналитические мероприятия налоговых органов постепенно заменяют контрольные мероприятия, подменяя легальные административные процедуры налогового контроля нелегализованными формами и методами анализа правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов. Такой анализ основан на данных автоматизированной информационной системы «Налог-3» и (или) международного автома-

⁶ В данной работе мы имеем в виду, но специально не рассматриваем судебный нормоконтроль в рамках административного судопроизводства, т. е. дела о признании недействующими нормативных правовых актов либо правовых актов нормативного толкования, которые рассматриваются по правилам Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, так как мы ограничиваемся рассмотрением проблем административного процесса при применении мер административного принуждения, нормативным основанием которого является их правовая регламентация в законодательстве.

тического обмена налоговой информацией и подкрепляется нелегализованными в налоговом законодательстве запросами без проведения налоговой проверки документальных и фактических данных налогоплательщика и комиссиями по легализации налоговой базы и базы страховых взносов.

Следует отметить, что направление подобных запросов и создание таких комиссий является практикой, прямо не предусмотренной законодательством о налогах, которая широко применяется налоговыми органами в налоговых правоотношениях для получения информации о налоговых рисках с целью ее последующей проверки и оценки соответствующих рисков⁷. Причем по данным должностных лиц ФНС России, доля добровольно уточненных налоговых обязательств в результате такой аналитической работы налоговых органов за 9 месяцев 2016 г. составила 8 %, за 9 месяцев 2017 г. – 20 %, а за 9 месяцев 2018 г. – 25 %, т. е. доля обеспечиваемых таким образом налоговых поступлений в бюджет год из года возрастает⁸.

При этом постепенно отпадает необходимость в реализации легальной административной процедуры налогового контроля при таких результатах применения нелегализованных надлежащим образом процедур так называемых аналитических мероприятий налоговых органов. По крайней мере, прежнее значение налоговой проверки уже утрачено, так как всю необходимую информацию можно получить в автоматическом режиме из национальной автоматизированной информационной системы ФНС России либо международной автоматизированной информационной системы налоговых администраций, уточнить в рамках внепроверочного запроса и рассмотреть на комиссии по легализации налоговой базы либо базы страховых взносов.

Во многом именно по этой причине число выездных налоговых проверок резко сократилось. Так, по данным ФНС России, в настоящее время выездной налоговой проверке подвергается один из 11 000 субъектов малого и среднего предпринимательства и один из 4000 субъектов крупного бизнеса. Для крупнейших компаний она вообще утратила какое-либо значение в связи с постепенным распространением системы налогового мониторинга.

При этом камеральная налоговая проверка приобретает учетный характер, т. е. превращается в принятие к учету налоговой декларации либо расчета для использования их при проведении аналитических мероприятий в совокупности с иными данными, которые налоговые органы получают главным образом из автоматизированных информационных систем.

⁷ Письмо ФНС России от 25 июля 2017 г. № ЕД-4-15/14490@. URL: <http://www.nalog.ru> ; Соколов Д. В. Исторический и правовой генезис межведомственных налоговых комиссий // Налоговед. 2017. № 11. С. 43–50.

⁸ См.: Выступление Заместителя начальника контрольного управления ФНС России Константина Новоселова на конференции ИРСОТ «Налоговый контроль : итоги-2018, ожидания-2019». URL: www.ruseminar.ru

Единственным препятствием для налоговых органов на пути обеспечения реализации всех их планов по обеспечению полной прозрачности налогоплательщиков для налоговых органов посредством автоматизированных информационных систем является невозможность полного сопоставления товарных и денежных потоков из-за отсутствия доступа к информационной системе расчетно-кассовых центров Центрального банка РФ, содержащей все расчетные данные налогоплательщиков.

Несовершенство механизмов применения мер административного принуждения, низкая эффективность которых подтверждается исполнением административных наказаний, назначаемых по Кодексу РФ об административных правонарушениях, всего на 5–10 % от общего числа назначенных административных наказаний⁹, компенсируется субсидиарным применением мер гражданско-правовой ответственности для обеспечения взыскания налогов, пени и штрафов как в бюджеты бюджетной системы страны, так и за счет контрагентов по гражданско-правовым обязательствам после взыскания налоговой задолженности с налогоплательщиков по вине их контрагентов. Обеспечивается такое взыскание в рамках административного процесса, так как речь идет о применении гражданско-правовых и гражданско-процессуальных институтов, изначально не предназначенных для обеспечения эффективной реализации мер административного принуждения, что искажает как смысл применяемых таким образом при размывании «имущественной обособленности» субъекта гражданско-правовых институтов возмещения вреда, неосновательного обогащения, банкротства и субсидиарной ответственности контролирующего должника лица, так и цели применяемых таким путем мер административного принуждения¹⁰.

Административное обжалование или пересмотр дела о нарушении налогового законодательства вышестоящим налоговым органом в единой централизованной системе налоговых органов как обязательная стадия досудебного урегулирования налоговых споров не имеет, как правило, никакого значения для защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, а предназначено исключительно для ведомственного контроля вышестоящего налогового органа за решениями, действиями (бездействием) нижестоящего налогового органа с целью разгрузки судебной системы страны. Заочная форма данной процедуры подтверждает сделанный вывод. Это объясняется тем, что позиция нижестоящего налогового органа заранее согласована с вышестоящим налоговым органом, так как она обусловлена профискальной позицией вышестоящего по иерархии налогового органа в условиях бюджетного дефицита, кото-

⁹ Причем эти цифры варьируются из года в год, но в целом за период с 2015 по 2017 г. находятся в указанном диапазоне.

¹⁰ См.: Овчарова Е. В. Конституционно-правовые проблемы реализации административно-правового статуса субъектов налоговых правоотношений при применении мер административного принуждения // Конституционное и муниципальное право. 2018. № 5. С. 60–62.

рый может отметить или изменить любой акт нижестоящего налогового органа. В качестве факультативной стадии административного обжалования предусмотрено обжалование решений вышестоящих налоговых органов ниже уровня ФНС России в ФНС России, которое, как правило, имеет смысл для эффективной защиты прав налогоплательщиков только в беспрецедентных случаях незначительных доначислений налогов, взысканий пени и штрафов, не имеющих законных оснований. Гарантии защиты прав и законных интересов налогоплательщиков усиливаются при этом, если соответствующий заместитель руководителя ФНС России удовлетворяет ходатайство налогоплательщика об очном рассмотрении его жалобы, что не регламентировано в НК РФ и зависит исключительно от усмотрения заместителя руководителя ФНС России, так как в НК РФ, как правило, предусмотрена заочная форма данной процедуры, за исключением случаев противоречия либо несоответствия сведений о фактических обстоятельствах дела, представленных налогоплательщиком и нижестоящими налоговыми органами (ч. 2 ст. 140 НК РФ).

После провозглашения политики деофшоризации экономики России судебная практика по налоговым спорам резко поменялась на прямо противоположную. Если до Послания Президента РФ Федеральному Собранию от 12 декабря 2013 г.¹¹, содержащего призыв к деофшоризации, 80 % требований налогоплательщиков в денежном выражении удовлетворялось судами при разрешении налоговых споров, то сразу после объявления о деофшоризации суды стали отказывать налогоплательщикам в удовлетворении порядка 80 % требований в денежном выражении, что привело к кризису правосудия по налоговым спорам¹². В целом можно говорить о деградации административного судопроизводства в области налогов и сборов, когда суды, массово отказываясь от всестороннего, полного и объективного рассмотрения налоговых споров для вынесения законных и обоснованных судебных актов по ним, обосновывают такое отношение к правосудию по налоговым спорам тем, что они не должны дублировать работу налоговых органов, подменяя их функционал, и проводить мероприятия налогового контроля в рамках судебного процесса. Такая позиция судов приводит к нарушению всех принципов судебного процесса. Только в последнее время наметилась тенденция неформальных подходов Судебной коллегии Верховного Суда РФ по экономическим спорам к пересмотру судебных актов арбитражных судов по налоговым спорам, грубо нарушающих права налогоплательщиков и не учитывающих как правовые принципы, так и экономические основы налогообложения и сборов¹³.

¹¹ Официальный интернет-портал Президента РФ. URL: <http://kremlin.ru>

¹² См.: *Щекин Д. М.* О кризисе правосудия по налоговым спорам // Закон. 2016. № 10.

¹³ См., например, определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ: от 27 сентября 2018 г. по делу № А40-32793/2017 ; от 16 октября 2018 г. по делу № А68-10573/2016. URL: <http://www.arbitr.ru>

Нивелированию значения административного процесса в области налогов и сборов и его надлежащего правового регулирования в законодательстве способствует правовая позиция Конституционного Суда РФ, изложенная в постановлении Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П¹⁴, в соответствии с которой письма федеральных органов исполнительной власти нормативного свойства приравниваются к нормативным правовым актам. Эту правовую позицию Конституционного Суда РФ законодатель учел в Кодексе административного судопроизводства РФ, приравняв порядок оспаривания писем нормативного толкования к порядку оспаривания нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти. Федеральная налоговая служба РФ пошла еще дальше в применении правовой позиции Конституционного Суда РФ, а именно отказалась от подготовки законопроектов, в том числе о внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс РФ и проектов приказов Министерства финансов РФ по вопросам административного процесса в области налогов и сборов, а ограничилась самостоятельным правовым регулированием этих вопросов собственными письмами. Причем данная тенденция приобрела массовый характер. Указанное положение дел противоречит концепции правозаконности, регулирующей роли права в обществе, нарушает конституционные принципы и нормы, определяющие правовой статус налогоплательщика в стране. Прежде всего речь идет о нарушении положения ст. 57 Конституции РФ, предусматривающей всеобщую обязанность по уплате только законно установленных налогов и сборов. Это означает необходимость законодательной регламентации как имущественных, так и управленческих отношений налогоплательщиков с налоговыми органами. Именно поэтому реализации государственных функций налоговых органов посвящено всего два административных регламента. Один из них определяет порядок государственной регистрации и постановки на учет субъектов предпринимательской деятельности в налоговых органах по принципу «одного окна»¹⁵, а второй – порядок информирования налогоплательщиков по вопросам налогообложения и сборов¹⁶. Это предполагает правовое регулирование

¹⁴ См.: Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>

¹⁵ Административный регламент предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств : утв. приказом Минфина России от 30 сентября 2016 г. № 169н с изм. и доп. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

¹⁶ Административный регламент Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их

взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, налоговых агентов, кредитных и иных финансовых организаций в рамках мероприятий налогового контроля в Налоговом кодексе РФ как кодифицированном федеральном законодательном акте о налогах и сборах. Более того, в ст. 18 Конституции РФ предусмотрено, что права и свободы человека и гражданина являются непосредственно действующими, именно они, а не финансовые интересы государственного аппарата определяют смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечиваются правосудием. Вряд ли реализация данного положения может быть гарантирована правовым регулированием на уровне писем ФНС России, в которых фискальные интересы явно доминируют над принципом законности, согласно ст. 15 Конституции РФ являющимся одним из основ конституционного строя в стране.

должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов) : утв. приказом Минфина России от 2 июля 2012 г. № 99 с изм. и доп. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

*Юридический факультет МГУ имени
М. В. Ломоносова*

Овчарова Е. В., кандидат юридических наук, старший преподаватель кафедры финансового права, заместитель директора Института проблем административно-правового регулирования НИУ ВШЭ

E-mail: oev975@yandex.ru

*Law Faculty Moscow State University
(MSU) named after Lomonosov*

Ovcharova E. V., Candidate of Legal Sciences, Senior Lecturer of the Financial Law Department, Deputy Director of the Institute for Problems of Administrative Law Regulation of the National Research University «Higher School of Economics»

E-mail: oev975@yandex.ru