

**Pre-trial investigation and settlement of tax disputes
and their significance for preventing corruption crimes**

Abstract: Pre-trial investigation and settlement of tax disputes is used to satisfy the claims of taxpayers against the violation of their rights in the cases of legal errors and regulatory collisions in tax legislation, agency-level normative acts of the Federal Tax Service and the Ministry of Finance of the Russian Federation. They play an important part in preventing corruption crimes in the sphere of taxation, which could be committed by both taxpayers and tax agency officials. Internal legal policy of the state, aimed at improving legal measures that would prevent taxpayers from committing tax offenses and tax agencies' employees from being involved in corruption acts, deserves special attention as it is an integral element of governing the regions' socio-economic development, creating a favorable investment climate and improving financial system's transparency.

The goal of this paper is to research basic issues connected with the pre-trial settlement of tax disputes; to back up recommendations on improving the institute of out-of-court settlement and reduce the number of corresponding trials using current legislation and taking into account the ideas for its improvement.

The analysis of Russian tax system allows the author to present a qualitative evaluation of the Russian model of organizing budgetary and tax federalism, compare it with benchmark achievements of the world's leading countries and prove its extensive potential for the reduction of the number of administrative and corruption (including criminal) tax offenses and crimes. The logics of the presented theoretical, analytical and practical arguments regarding the evaluation of the structure of arrears with the budget of the Russian Federation lead the author to the conclusion that there is an urgent necessity to improve legislation and tune the tax system towards the promotion of liability, transparency and legal purity.

Keywords: region; entrepreneurs; investment; taxes; duties; social payments; pre-trial settlement of tax disputes; complaints of taxpayers; economic conflicts; corruption crimes; a model of budgetary and tax federalism; budget; the structure of arrears with the budget of the Russian Federation.

Введение против России санкций со стороны Евросоюза, США и их союзников (после «крымской весны») - возврата Крыма в состав Российской

♦ Samarukha, Viktor I. — Professor, Chair of Taxes and Customs, Baikal National University of Economics and Law, Doctor of Economics, Professor, Irkutsk, the Russian Federation; e-mail: vis@isea.ru.

Федерации на основе всенародного референдума крымчан в 2014 г.) оказало негативное влияние на экономические условия хозяйствования в нашей стране, что побуждает предпринимателей в регионах искать дополнительные источники инвестиций, вводить жесткий режим экономии, а также оптимизировать налоги, сборы и социальные платежи, порой балансируя в поле законопослушания, иногда допуская административные и даже уголовные налоговые правонарушения. Следует отметить, что общество и государство заинтересованы в недопущении налоговых правонарушений, тем более преступлений (налоговых сокрытий).

Современные пробелы в законодательстве и, что более важно, в правоприменительной практике России требуют поиска научно обоснованных решений, направленных на совершенствование уголовно-правовых мер, в том числе по противодействию коррупционной преступности в налоговой сфере. Даже с учетом всего разнообразия нормативно-правовых актов и принятых политических решений сложно надеяться на существенное снижение уровня коррупции при отсутствии эффективно действующего механизма и правовых инструментов регулирования общественных отношений, связанных с коррупционной преступностью. «Функционирование данного механизма должно способствовать реализации таких постулатов уголовно-правовой политики, как научная обоснованность, социальная предопределенность, соответствие международным стандартам и неотвратимость ответственности» [1].

Проводя исследование налоговой сферы, необходимо учитывать, что административные налоговые правонарушения и тем более коррупционные преступления, снижающие поступление налоговых платежей в казну государства, в большинстве своем имеют высокую степень латентности. В этой связи их теоретический анализ и выработка научно обоснованных мер борьбы с ними представляются своевременными и актуальными как для регионов, так и для страны в целом, поскольку Россия несет большие потери из-за низкой налоговой, финансовой и бюджетной дисциплины. Реальными факторами, тормозящими развитие страны, являются уход от уплаты налогов, сборов и социальных платежей, нецелевое использование бюджетных ресурсов, хищения, коррупция, отмывание доходов, полученных незаконным путем. Одной из основных причин такого положения выступает сохранение условий, способствующих криминализации общества и экономики.

Цель данного исследования заключается в выявлении проблем стратегического управления социально-экономическим развитием региона, связанных, в частности, с досудебным разрешением налоговых споров, обоснованием рекомендаций по совершенствованию института внесудебного

урегулирования и снижением количества разбирательств на основе действующего законодательства с учетом предложений по его модернизации, с целью формирования высокоэффективного правового поля в налоговой сфере в рамках проекта по разработке методологии финансово-бюджетного проектирования долгосрочного социально-экономического развития регионов Сибири.

Углубленное изучение, согласно целям научно-исследовательского проекта, теоретических и методологических основ стратегического управления, прогнозирования, проектирования и финансового планирования на уровне регионов и России в целом, которое базируется на анализе нормативных документов и научных оценок этих основ в трудах ученых-регионалистов [2–5], включая научные разработки автора [6], позволяет утверждать о существовании значительного недостатка у активно применяемого на практике программно-целевого подхода. Недостаток указанного подхода заключается в том, что в стратегиях и программах долгосрочного социально-экономического развития регионов производится координация реализации только тех мероприятий и проектов (как правило, крупных и средних налогоплательщиков), которые признаются стратегическими в качестве бюджетных источников и включаются в государственные программные документы по социально-экономическому развитию, тогда как массовые частные средние и малые бизнес-проекты не получают оценку эффективности и стратегическую привязку, соответственно, весомый сектор региональной экономики выпадает из системы стратегического прогнозирования, ориентирования социально-экономического развития региона и управления им.

Разработка основных положений финансово- бюджетного проектирования как метода стратегического управления социально-экономическим развитием регионов Сибири, представленных в статье А.В. Самарухи [7], позволила сформулировать алгоритмическую модель регионального социально-экономического развития. В ее составе особое внимание уделяется раскрытию категории коррупционной составляющей, проявляющейся в ее влиянии на социально-экономическое развитие региона, на различные сферы жизнедеятельности общества, неодинаковом по степени и срокам воздействия. В этой связи в алгоритмической модели раскрыты основные элементы методического подхода к оценке степени и срока вреда коррупционной составляющей в системе финансово-бюджетного проектирования; дана оценка возможных пропорций коррупционного, теневого капитала и «белой» экономики в региональной социально-экономической системе; выявлены ключевые виды хозяйственной и общественной деятельности, в которых коррупционная составляющая и, соответственно, степень и сроки вреда

существенно выше средних значений в целом по сфере, в соответствии со структурой валового регионального продукта. Подчеркнем, что противодействие коррупции в данных видах деятельности определяет эффективность антикоррупционной борьбы в целом по региону. Основные аспекты метода финансово-бюджетного проектирования с точки зрения противодействия коррупционным явлениям в системе стратегического управления социально-экономическим развитием региона представлены в статье А.В. Самарухи «Коррупционная преступность: проблемы детерминации и влияние на социально-экономическое развитие региона», опубликованной в «Криминологическом журнале Байкальского государственного университета экономики и права» в 2015 г. (<http://cj.isea.ru/pdf.asp?id=20050>). Также А.В. Самаруха исследовал другие современные вопросы: коррупциогенности нормативно-правовых актов, связанной с избыточными и дублирующими функциями государственных органов [8]; коррупции как основного фактора сдерживания прогрессивного развития общества [9]; оценки эффективности работы структурных подразделений органов исполнительной власти региона в направлении противодействия коррупции [10]. Кроме того, данным автором исследуются косвенно связанные с коррупционной деятельностью вопросы управления производственным процессом в условиях риска и неопределенности, провоцирующих предпринимателей на искусственное занижение налогооблагаемой базы [11].

Дальнейшие исследования позволили выявить один из ключевых социально-экономических аспектов регионального и общегосударственного развития, связанный с досудебным разрешением налоговых споров, что на основе оценки отличительных характеристик административного налогового правонарушения и коррупционного преступления в данной сфере дало возможность выработать новый подход к осмыслению и исследованию налоговой сферы страны и регионов в части наличия системной связи между количеством экономических конфликтов, вызванных налоговыми правонарушениями и их оспариванием в судах, с уровнем латентной коррупции в налоговых органах.

Согласно основной гипотезе настоящего исследования, действия органов власти, направленные на исполнение и совершенствование законодательства по антикоррупционной деятельности и налогового законодательства в части определения понятия «налоговый спор» и активизации правоприменительной практики по современным методам разрешения данных экономических конфликтов, через институт досудебного разбирательства и урегулирования налоговых споров позволят обеспечить снижение уровня коррупционной преступности в налоговой сфере, что напрямую и косвенно повысит налоговую

дисциплину налогоплательщиков, бюджетную эффективность, инвестиционную привлекательность регионов и усилит их социально-экономические позиции.

Сегодня в научной среде и в бизнес - сообществе по причине усиления предпринимательских рисков и роста неопределенности в деятельности организаций и в их экономических взаимоотношениях с государством значительно возрос интерес к дискуссионным проблемам, связанным с досудебным порядком разрешения налоговых споров. Досудебное урегулирование налоговых споров, или досудебный аудит, - это универсальный правовой институт, которым обладают практически все развитые и развивающиеся государства, стремящиеся выстроить одновременно жесткую и гибкую систему налогового администрирования, отвечающую современным стандартам эффективной налоговой политики [12]. При этом следует отметить, что финансовые и налоговые отношения исследуются на стыке таких научных дисциплин, как финансы, налоги, финансовое право, административное право, криминология, уголовное право.

В настоящее время в отечественном законодательстве не определено понятие «налоговый спор». Автор согласен с мнением О.А. Мироновой и Ф.Ф. Ханафеева о том, что налоговый спор представляет собой разногласие, возникающее на основе специфических юридических фактов между налогоплательщиком (налоговым агентом) и уполномоченным государственным органом (образованием) по поводу рассмотрения законности нормативно-правового акта, решения или действий (бездействия) последнего [13]. Это могут быть споры в связи с взысканием недоимок и пеней по налогам и сборам; споры в связи с взысканием санкций за нарушение налогового законодательства; споры, обусловленные применением предупредительных мер и мер по пресечению административного принуждения в налоговой сфере; споры, связанные с проверкой конституционности налогового законодательства.

Налогоплательщики по результатам осуществления налогового контроля могут представлять возражения по двум видам актов налоговых органов: по актам выездных и камеральных налоговых проверок и по актам об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах.

Жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование вступивших в силу актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц,

если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права¹.

В Российской Федерации институт обязательного досудебного урегулирования налоговых споров был установлен с момента принятия ч. 1 НК РФ. Основные положения о досудебном разрешении налоговых споров впервые были введены в Налоговый кодекс с 1998 г., но большей частью разрабатывались в процессе правоприменительной деятельности².

Целью внесудебных и досудебных процедур является нахождение приемлемых для сторон путей ликвидации экономических конфликтов (жалоб налогоплательщиков, которым вменяется нарушение налогового законодательства) без обращения в суд.

Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» № 153-ФЗ, вступивший в силу с 1 января 2014 г.³, ввел обязательный порядок досудебного обжалования решений, всех действий или бездействия налоговых органов и их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган в порядке подчинения, создал новые возможности для развития альтернативных методов разрешения конфликтов, а также профилактики коррупционных преступлений в налоговой сфере. Это обусловило необходимость проведения глубоких научных исследований досудебного порядка урегулирования споров между налогоплательщиками и ФНС.

Следует отметить, что в соответствии с законом Российской Федерации «О противодействии коррупции»⁴ под коррупцией следует понимать злоупотребление служебным положением, дачу взятки, получение взятки, злоупотребление полномочиями, коммерческий подкуп либо иное незаконное использование физическим лицом своего должностного положения вопреки законным интересам общества и государства в целях получения выгоды в виде денег, ценностей, иного имущества или услуг имущественного характера, иных имущественных прав для себя или для третьих лиц либо незаконное предоставление такой выгоды указанному лицу другими физическими лицами; совершение указанных деяний от имени или в интересах юридического лица. В этой связи отличием административного налогового правонарушения от коррупционного деяния является отсутствие цели в виде получения выгоды.

¹ О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: федер. закон от 2 июля 2013 г. № 153-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

² О состоянии правосудия в Российской Федерации и перспективах его совершенствования: постановление 6-го Всерос. съезда судей от 2 дек. 2004 г. // Там же.

³ О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: федер. закон от 2 июля 2013 г. № 153-ФЗ // Там же.

⁴ О противодействии коррупции: федер. закон от 25 дек. 2008 г. № 273-ФЗ (с изм. и доп.) // СПС «КонсультантПлюс»

Сложная структура административного налогового правонарушения (которое может быть рассмотрено в порядке досудебного налогового урегулирования) и состава коррупционного деяния и даже преступления в налоговой сфере и, соответственно, необходимость тщательного анализа при их квалификации обуславливают то, что «нормы закона не должны быть резиновыми, с разным вкладываемым в них смыслом в зависимости от того, кто является подозреваемым или обвиняемым в совершении преступления. Применение закона, особенно в области борьбы с коррупцией, не должно создавать новых коррупционных рисков и пробелов».

Общие признаки преступлений коррупционной направленности раскрываются в ведомственном указании Генеральной прокуратуры РФ № 387-11 и МВД РФ № 2 от 11 сентября 2013 г. «О введении в действие Перечней статей УК РФ, используемых при формировании статистической отчетности»:

– наличие надлежащих субъектов уголовно наказуемого деяния, к которым относятся должностные лица, указанные в примечаниях к ст. 285 УК РФ, лица, выполняющие управленческие функции в коммерческой или иной организации, действующие от имени и в интересах юридического лица, а также в некоммерческой организации, не являющейся государственным органом, органом местного самоуправления, государственным или муниципальным учреждением, указанные в примечаниях к ст. 201 УК РФ;

– связь деяния со служебным положением субъекта, его отступлением от своих прямых прав и обязанностей;

– обязательное наличие у субъекта корыстного мотива (деяние связано с получением им имущественных прав и выгод для себя или для третьих лиц);

– совершение преступления только с прямым умыслом⁵.

Предложенное толкование коррупционных деяний (преступлений) позволяет сделать вывод о том, что их могут совершать как должностные лица ФНС, так и налогоплательщики.

Анализируя досудебное урегулирование налоговых споров, К.А. Соловьев приходит к выводу о том, что существующая система досудебного урегулирования представляет собой попытку достижения компромисса между недоверием налогоплательщиков к системе налоговых органов и необходимостью вынесения обоснованного решения по итогам проверки и стремлением государства сократить нагрузку на систему арбитражных судов [14]. На наш взгляд, следует согласиться с данным выводом и в то же время сделать дополнение: институт досудебного урегулирования в нашей стране еще

⁵ Электронный фонд правовой и нормативно-технической документации. URL: <http://docs.cntd.ru/document/499059132>.

только формируется и требует совершенствования, как и институт борьбы с коррупцией в сфере экономики, финансов и налогов.

Налоги являются основным источником формирования доходной части бюджета любого государства, за счет которого финансируются расходы на функционирование социальной, экономической, оборонной и других сфер деятельности. Вместе с тем налоги служат одним из действенных инструментов регулирования экономики страны. Кроме того, они представляют собой наиболее важный элемент финансовых отношений на уровне государства, регионов, муниципалитетов, предприятий и граждан. Поэтому для обеспечения устойчивого социально-экономического развития любой страны необходимо создать как можно более рациональную и эффективную научно обоснованную налоговую систему. В этих условиях особую актуальность приобретают исследования концептуальных основ природы налога, налоговой системы и особенностей финансово-налоговых отношений.

В соответствии со ст. 8 НК РФ под налогом понимается «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований»⁶. Поскольку Россия - федеративное государство, ее бюджетная система включает три следующих уровня: федеральный; субъектов Федерации; муниципальных образований. Каждый уровень бюджетной системы обладает определенной автономией и имеет свою налоговую подсистему налоговой системы Российской Федерации. Первый и второй уровни являются государственными и, как и муниципальный уровень, формируют финансовые ресурсы бюджетов и целевых внебюджетных фондов за счет налогов, сборов и страховых платежей, основными плательщиками которых выступают организации и население.

Для достижения определенных стратегических политических и социально-экономических целей Правительство РФ использует различные методы налогового регулирования (прогрессивные налоговые ставки, налоговые льготы и вычеты, специальные налоговые режимы, инвестиционный налоговый кредит и др.), может создавать ряд преимуществ для приоритетных отраслей экономики и регионов, способно стимулировать отдельные сферы деятельности, достигать определенных (к примеру, импортозамещения) не фискальных, а стратегических экономических и социальных целей. При этом необходимо учитывать, что коммерческие и некоммерческие организации, как

⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), по состоянию на 1 октября 2014 г. М.: Проспект: КноРус, 2014. С. 8.

и налогоплательщики - физические лица, находятся на территории соответствующих субъектов Федерации и муниципальных образований, также как и инспекции ФНС. Данная модель организации налогово-бюджетного федерализма в нашей стране согласуется с аналогичными моделями передовых стран мира и уберегла Россию, на наш взгляд, от той беды в виде гражданской войны, которая случилась на Украине. В то же время не следует ее идеализировать.

Носителями и проводниками финансово-налоговых взаимоотношений между предпринимателями и физическими лицами - налогоплательщиками и ФНС (представляющей интересы государства) являются соответствующие должностные лица - субъекты определенных правоотношений. Они могут не только допускать ошибки (предмет спора), но и совершать коррупционные деяния в целях удовлетворения своих корыстных интересов. Объектом должностной ошибки или коррупционного деяния при налоговом администрировании выступают денежные средства. В современных научных трудах предмет или объект преступления исходя из отечественной доктрины уголовного права представляется в виде охраняемого в ходе совершения деяния блага (включающего в себя поступки лица, наступающие последствия и, соответственно, причинно-следственную связь между ними). Субъектом права при этом будет умысел или цель, а также субъективная ошибка или неосторожность. В этой связи следует отметить, что должностные лица обладают определенным ресурсом возможности ошибочного либо умышленного правонарушения.

В соответствии с процессуальным порядком российского законодательства выделяют два способа защиты прав налогоплательщика - досудебный (административный) и судебный. Такая классификация способов защиты прав налогоплательщика обоснована нормой, закрепленной в п. 1 ст. 138 НК РФ, согласно которой акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

В соответствии с законодательством досудебный метод защиты прав налогоплательщика имеет несколько преимуществ по сравнению с процедурой обращения в суд: во-первых, жалоба налогоплательщика в вышестоящий налоговый орган формируется и подается в свободной форме; во-вторых, она рассматривается в обязательном порядке и не может быть оставлена без разбирательства; в-третьих, государственная пошлина за подачу жалобы не взимается, что является существенно менее затратным методом разрешения налоговых споров и для государства, и для налогоплательщика.

В ведущих экономически развитых странах мира развитию и повышению эффективности внесудебного порядка урегулирования налоговых споров и правовой защиты налогоплательщиков уделяется особо пристальное внимание. К примеру, в Дании активно функционируют специализированные налоговые суды, которые развиваются в системе налоговых органов [15].

Конституционным основанием «президентского» способа защиты прав налогоплательщика являются следующие нормы Конституции РФ: ч. 2 ст. 80, в соответствии с которой президент РФ - гарант прав и свобод человека и гражданина и гарант соблюдения Конституции, т.е. всех установленных ею норм; ч. 2 ст. 85, в соответствии с которой президент вправе приостанавливать действие актов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации в случае противоречия этих актов Конституции и федеральным законам, международным обязательствам Российской Федерации или нарушения прав и свобод человека и гражданина до решения этого вопроса соответствующим судом [16].

Следует отметить, что основное назначение досудебных споров состоит не в восстановлении нарушенных прав, а в предотвращении возможных нарушений прав и интересов субъекта. Однако большинство досудебных споров защищает уже нарушенное право, а не только предотвращает его нарушение.

Законные права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц - работников ФНС, возложенными на них НК РФ: действовать в строгом соответствии с законодательством; выполнять в пределах своей компетенции обязанности; корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений.

Согласно ст. 32 НК РФ, налоговые органы обязаны соблюдать законодательство о налогах и сборах, четко взаимодействовать с правоохранительными и другими органами государственной власти и при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать нарушение законодательства о налогах и сборах, содержащее признаки преступления, в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела⁷. Этот факт определяет, на наш взгляд, возможные коррупционные «искушения» для отдельных недобросовестных сотрудников налоговых органов, что в массиве налогоплательщиков и налоговых

⁷ Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений: приказ МВД России № 76, МНС России № АС-3- 06/37 от 22 янв. 2004 г. // СПС «КонсультантПлюс».

сотрудников региона и тем более страны определяет наличие угрозы как для устойчивого экономического развития организаций, так и для бюджетного процесса и, соответственно, для социальной стабильности страны.

Анализ порядка обжалования обнаруживает следующие недостатки в действующем законодательстве:

1. Регулирование судопроизводства по разрешению административных (налоговых) споров гражданским процессуальным законодательством противоречит ст. 118 Конституции РФ, в соответствии с которой судебная власть осуществляется посредством конституционного, гражданского, административного и уголовного судопроизводства. В связи с этим хотелось бы поддержать тех ученых, которые пишут о необходимости закрепления полноценного института административной юстиции. Применительно к рассматриваемому вопросу это означает введение специализации судей по налоговым делам в судах общей юрисдикции либо создание специальных судов по разрешению налоговых споров в составе ФНС.

2. Требования о защите имущественных прав налогоплательщика — физического лица рассматриваются без учета особенностей судебного разрешения публичного налогового спора как разновидности административного спора. На порядок производства по рассмотрению имущественных требований налогоплательщика (оформляемых в виде иска) не распространяются такие особенности административного судопроизводства, как активная роль суда, возложение бремени доказывания на властного субъекта и пр.

3. В ГПК РФ не отражена такая особенность разрешения налоговых споров, как ограничение принципа гласности судопроизводства. Следует отметить, что, например, в Великобритании и Нидерландах судебное рассмотрение жалоб налогоплательщиков осуществляется в закрытом порядке. Решения по соответствующим делам публикуются, но без указания имени налогоплательщика. Это объясняется тем, что в противном случае информация о финансовом состоянии налогоплательщика будет доступна широкому кругу лиц, в том числе и представителям преступного мира [17].

Административное обжалование актов налоговых органов, действий (или бездействия) работников налоговых органов не устанавливает прямых обязывающих действий для правоприменителя (ФНС) по отмене противоречащего закону или складывающейся судебной практике акта. Отсутствие этих обязывающих положений выражается, прежде всего, в том, что НК РФ не устанавливает ответственность налогового органа или должностного лица за принятие или оставление в силе противоправных решений. Статья 21 НК РФ предусматривает лишь право налогоплательщика потребовать от налоговых органов в установленном порядке возмещения в

полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Важным инструментом недопущения конфликта с налоговым органом является право налогоплательщика получать от него письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. Это соответствует тому, что предпринимателям сегодня жизненно необходимы действенные механизмы урегулирования и предотвращения споров. И малый, и средний, и крупный бизнес нуждается в том, чтобы налоги, сборы и социальные платежи были для него предсказуемы заранее, на этапе планирования бизнеса, до того, как будут совершены реальные действия по платежам.

Следует отметить, что в современных условиях любой сомнительный момент в налогообложении (за редчайшим исключением) истолковывается и разъясняется в интересах государства. Это приводит к нагнетанию экономического конфликта между налогоплательщиком и государством. Осуществление такой политики стало возможным потому, что не работает механизм привлечения государственных органов и их должностных лиц по результатам оперативной (ведомственной и (или) общественной) проверки как к имущественной и административной, так и к уголовной ответственности за инициацию и выдачу ложных данных, разъяснений и указаний, противоречащих нормам закона либо не основанных на них. Необходимо также учитывать, что лично чиновник имеет право на ошибку, но государство - нет. Ввиду этого отсутствие вины самого чиновника в причинении ущерба налогоплательщику не исключает вины органа власти, от имени которого были изданы ложные разъяснения или указания, не соответствующие закону и причинившие убытки налогоплательщику. В то же время и налогоплательщики имеют огромную задолженность перед бюджетной системой страны - 1 181,5 млрд. р. на 1 января 2015 г.

В таблице показаны данные, отражающие структуру налоговой задолженности перед ФНС России по состоянию на отчетные даты: 1 января 2014 г., 1 января и 1 июня 2015 г.

Анализ структуры задолженности перед бюджетной системой Российской Федерации показал, что общая задолженность за 2014 г. возросла на 2,3 %, а за пять месяцев 2015 г. ее объем увеличился еще на 7,7 %. При этом тенденцию к росту имеют неурегулированная задолженность (9,8 и 11,8 % соответственно), приостановленная к взысканию по решению суда или вышестоящего налогового органа (1,8 и 14,6 % соответственно) и задолженность, невозможная к взысканию, т.е. подлежащая списанию налоговыми органами (33,6 и 68,3 %

соответственно). Из приведенных данных видно, что имеется негативная тенденция к росту неурегулированной налоговой задолженности.

С опорой на проведенные исследования бюрократической системы в экономически развитых странах мира, принципов управления такой системой и ее контроля, а также основных проблем зарубежной корпоративной криминологии рассмотрены аспекты влияния коррупции на экономику передовых стран мира, изучен зарубежный взгляд на антикоррупционные действия в России [18-23], что позволило скорректировать разработанные предложения и рекомендации по совершенствованию функционирования налоговой системы в нашей стране с учетом передового зарубежного опыта.

В качестве мер по обеспечению неукоснительного соблюдения установленных законом порядка и сроков рассмотрения обращений налогоплательщиков по налоговым спорам, т.е. кардинального улучшения качества этой работы, по нашему мнению, необходимо:

- повышение статуса подразделений ФНС, осуществляющих работу с жалобами налогоплательщиков. Основной задачей таких подразделений следует считать принятие исчерпывающих мер по соблюдению, защите прав и законных интересов налогоплательщиков, оказание максимальной помощи заявителям в разрешении основанных на законодательстве жалоб;

- обеспечение особого контроля (с применением выездных и коллегиальных форм ведомственной и (или) общественной проверки) за рассмотрением жалоб налогоплательщиков и граждан, в которых ставятся вопросы, значимые для страны, регионов, отраслей, различных групп населения либо приводятся факты нарушения законов, коррупционных преступлений и злоупотребления служебным положением со стороны должностных лиц;

- планомерное вынесение вопросов организации работы с жалобами налогоплательщиков на коллегиальное рассмотрение органов ФНС и правоохранительных органов;

- анализ ФНС своей деятельности, подготовка решений, направленных на устранение ошибок и недостатков в ее работе;

- регулярное проведение взаимообмена информационно-аналитическими материалами, подготовленными на основе жалоб налогоплательщиков подразделениями ФНС, с федеральными и региональными органами управления и правоохранительными органами;

- создание единого банка данных о работе с жалобами налогоплательщиков в налоговых органах;

- определение и утверждение единых требований к основным элементам информационной технологической инфраструктуры взаимодействия с налогоплательщиками через сеть Интернет, обеспечение доступа к ней.

В целях повышения доступности информации о защите прав налогоплательщиков, с нашей точки зрения, необходимо обеспечить:

- формирование и реализацию принципов высокой прозрачности работы налоговых органов по рассмотрению жалоб налогоплательщиков, проведению разбирательства и внесудебного урегулирования налоговых споров;

- организацию на планомерной основе личного приема налогоплательщиков налоговыми органами, совершенствование практики и расширение форм проведения выездных проверок налогоплательщиков с целью устранения причин, порождающих обоснованные жалобы;

- привлечение сотрудников государственных юридических служб к оказанию бесплатной квалифицированной юридической помощи малоимущим гражданам, организация общественных правовых консультаций для налогоплательщиков;

- проведение постоянного мониторинга общественного мнения по поводу доступности налоговых органов для налогоплательщиков.

В качестве приоритетной задачи важно обеспечить налоговые органы квалифицированными кадрами. В современных условиях снижения уровня образованности населения вообще и, соответственно, трудовых ресурсов в частности, притом, что и финансовая, и правовая грамотность в последнее десятилетие находилась на весьма низком уровне, вероятно, из-за постоянных реформ, даже, несмотря на значительное количество выпускников вузов по экономическим и правовым специальностям, для обеспечения ФНС необходимыми кадрами, на наш взгляд, следует:

- в ведущих вузах на плановой основе организовать профессиональную переподготовку и повышение квалификации государственных служащих налоговых органов, ответственных за работу с жалобами налогоплательщиков;

- предусмотреть в учебных программах высших учебных заведений, готовящих сотрудников налоговых органов, проведение занятий по теории и практике рассмотрения коррупционных уголовных дел в налоговой сфере, жалоб, а также по всей проблематике соблюдения прав налогоплательщиков;

- проводить регулярную, а в необходимых случаях - внезапную аттестацию сотрудников налоговой службы, несущих ответственность за организацию и проведение работы с жалобами граждан и хозяйствующих организаций;

- обновить кадровый резерв налоговых органов и использовать рекрутинговые технологии при приеме на работу специалистов по рассмотрению жалоб налогоплательщиков;

- усилить меры материального и морального стимулирования сотрудников налоговых органов, работающих с жалобами налогоплательщиков.

Считаем, что для полноценного достижения целей политики государства в сфере налогового контроля необходимо обеспечить объективное разбирательство по жалобе каждого налогоплательщика с предоставлением объективного юридического разъяснения и прогноза вероятного результата рассмотрения налогового спора в суде.

В целях предъявления к налогоплательщику лишь обоснованных налоговых претензий налоговым органам следует применять эффективные методы пресечения противоправных действий налогоплательщиков путем поиска баланса между камеральными и выездными налоговыми проверками, использования процедуры камеральной проверки как этапа сбора сведений о нарушениях и подготовки доказательств, планирования выездных налоговых проверок с учетом необходимости контроля налогоплательщиков, склонных к правонарушениям либо задействованных в цепи незаконных сделок, и скорейшего реагирования на выявляемые нарушения.

В качестве фактора, продуцирующего коррупционные преступления в налоговой сфере, следует выделить служебную среду, так как работники ФНС России (особенно в первые годы своей карьеры) имеют одну из самых низких заработных плат среди других служащих. Во всех передовых странах мира они являются статусными для государства, высокооплачиваемыми специалистами, поскольку от их работы во многом зависит деловой климат, уровень экономического роста и формирование бюджетной системы.

«Для повышения эффективности правотворческой деятельности, исходя из принципа научности, предусматривается проведение на основе национального законодательства и практики его применения научных междисциплинарных исследований» [24]. Соответственно, финансово-налоговые отношения и правоотношения, являясь междисциплинарной областью исследований, требуют доктринально обоснованного обновления национального уголовного законодательства с учетом сложившихся социально-экономических условий и международных нормативно-правовых актов, что, в свою очередь, определяет необходимость трансформации всех общественно-экономических отношений в стране и обуславливает потребность в комплексной стратегической модернизации законодательства.

Bibliography

1. Avdeev V.A., Avdeeva O.A. Criminal law policy in the sphere of counteracting the crimes of corruption. Aktual'nye problemy protivodeistviya korruptsionnym prestupleniyam [Topical issues of counteracting the crimes of corruption]. Khabarovsk, Yurist Publ., 2013, pp. 8–12. (In Russian).

2. Granberg A.G. Economics and sociology of space. *Ekonomicheskoe vrozozhdenie Rossii = Economical Revival of Russia*, 2010, no. 4, pp. 55–57. (In Russian).

3. Nedzel'skii A.E., Shupletsov A.F. Diversification as synergy of anti-crisis and integration strategies in business organizations' activities. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2012, no. 5 (85), pp. 66–71. (In Russian).

4. Savchenko E.E. A new principle for classifying infrastructures. *Rossiiskoe predprinimatel'stvo = Russian Entrepreneurship*, 2012, no. 19, pp. 30–34. (In Russian).

5. Sorokina T.V. *Finansovoe obespechenie byudzhetnogo sektora sub"ektov Rossiiskoi Federatsii (teoriya, metodologiya, praktika)*. Dokt. Diss. [Financing the budget sector of the subjects of the Russian Federation (theory, methodology, practice). Doct. Diss.]. Irkutsk, 2013.

6. Samarukha V.I., Tokarskaya N.M., Marasanova A.A. *Strategicheskie napravleniya regulirovaniya urovnya zhizni naseleniya* [Strategic directions of regulating the population's living standard]. Irkutsk, Baikal State University Economics and Law Publ., 2010.

7. Samarukha A.V. An algorithmic model of regional socio-economic development: a method of financial and budgetary design. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii (Baykalskiy gosudarstvennyy universitet ekonomiki i prava) = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy (Baikal State University of Economics and Law)*, 2014, no. 6. DOI: 10.17150/2072-0904.2014.5(6).28. (In Russian).

8. Samarukha A.V. The problem of superfluous and duplicating functions of the region state power executive bodies. *Izvestiya Ural'skogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Izvestiya of Urals State University of Economics*, 2008, no. 2 (21), pp. 74–77. (In Russian).

9. Samarukha A.V. Corruption as a major factor of restraint of progressive development of a society in system of social and economic forecasting. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2008, no. 4 (60), pp. 38–41. (In Russian).

10. Samarukha A.V. Estimation of an overall performance of the structural divisions of the region's authorities in counteracting corruption. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2008, no. 6 (62), pp. 93–98. (In Russian).

11. Samarukha A.V., Bun'kovskii V.I. Managing a production process with a risk component. *Aktual'nye problemy ekonomiki = Actual Problems of Economics*, 2015, no. 4 (166), pp. 8–14. (In Russian).

12. Kazachkova Z.M., Letavina E.A. The extrajudicial tax dispute resolution order. *Administrativnoe pravo i protsess = Administrative law and process*, 2014, no. 5, pp. 45–49. (In Russian).
13. Mironova O.A., Khanafeev F.F., Boboshko N.M., Karataev A.S., Karataeva G.E. et al. *Nalogovoe administrirovanie [Tax administration]*. Ioshkar-Ola, STRING Publ., 2013.
14. Solov'ev K. Pre-trial settlement of tax disputes. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii = Property relations in the Russian Federation*, 2013, no. 6, pp. 107–111. (In Russian).
15. Volovik E.M. Taxpayer support in Denmark. *Nalogovyi vestnik = Taxation Bulletin*, 1996, no. 1, pp. 38–40. (In Russian).
16. Nazarov V.N. Constitutional basis of protecting a taxpayer's rights. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2007, no. 9, pp. 22–26. (In Russian).
17. Trop'skaya S.S. A taxpayer's legal status: a balance of public and private interests in the tax sphere. *Gosudarstvo i pravo = State and Law*, 2008, no. 5, pp. 101–106. (In Russian).
18. Crozier M. *The Bureaucratic Phenomenon*. Chicago, University of Chicago Press, 1964.
19. Hummel R.P. The Triumph of Numbers: Knowledges and the Mismeasure of Management. *Administration & Society*, 2006, no. 38 (1), pp. 58–78.
20. Farrell R., Swigert V. The corporation in criminology: New directions for research. *Journal of research in crime and delinquency*. Beverly Hills (Cal.), 1985, vol. 1, pp. 85.
21. Karhunen P., Ledyayeva S. Corruption distance, anti-corruption laws and international ownership strategies in Russia. *Journal of International Management*, 2012, vol. 18, no. 2, pp. 196–208.
22. Mauro P. Corruption and growth. *Quarterly Journal of Economics*, 1995, vol. 110, no. 3, pp. 681–712.
23. Nielsen R.P. Corruption networks and implications for ethical corruption reform. *Journal of Business Ethics*. 2003, vol. 42, no. 2, pp. 125–149.
24. Avdeev V.A., Avdeeva O.A. The state policy of the Russian Federation in the sphere of combating corruption crimes. *Rossiiskaya yustitsiya = Russian Justice*, 2015, no. 5, pp. 24–28.