

ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБМЕНА В СИСТЕМЕ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

К.В. Маслов

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

14 сентября 2017 г.

Дата принятия в печать –

10 октября 2017 г.

Дата онлайн-размещения –

20 декабря 2017 г.

Исследуются правовые проблемы в регулировании отношений по информационному обмену между подразделениями ФНС России и их должностными лицами. Последовательно рассмотрены дефекты правил, в которых закреплён состав субъектов, обязанных передавать сведения, перечень информации, порядок ее предоставления и юридическая ответственность в данной сфере.

Ключевые слова

Информация, налоги, обмен, налоговые органы, налоговое администрирование, запросы, координация, информатизация

THE LEGAL PROBLEMS OF INFORMATION EXCHANGE IN SYSTEM OF TAX AUTHORITIES

Kirill V. Maslov

Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia

Article info

Received – 2017 September 14

Accepted – 2017 October 10

Available online – 2017 December 20

The subject. The article is devoted to legal issues in the regulation of relations on information exchange between departments of the Federal Tax Service of Russia and their officials.

The purpose of the article is to determine the legal basis, allowing the effective exchange of tax information between tax authorities.

The methodology of the study includes general scientific methods (analysis, synthesis, comparative method, description) as well as particular academic methods (interpretation of legal acts, formal-legal method).

Results, scope. Information interaction of bodies of tax administration along with General principles of information exchange, shall further be based on the principle of maximum accessibility to bodies of tax administration existing tax information. Information must be transmitted by officials of these bodies to each other by applying the maximum number of forms of interaction. It is not only the planned transfer of certain data, but prompt replies to queries; unification of formats of information used (in the future, if technically possible, a unified information system to allow remote access to every employee of all departments); support workers one bodies the activities of other specialists; coordination of control activities; joint seminars (conferences).

Conclusions. A security feature of the standards for the exchange of information in the system of tax administration, will be fully realized only when along with an indication of the type of information to be found who, in what organ and in what order must pass, and what will be the liability for violation of the rules.

Keywords

Information, taxes, exchanges, tax authorities, tax administration, requests, coordination, computerization

1. Введение

Одним из важнейших направлений информационного обеспечения налогового администрирования выступает качественный обмен информацией между самими его субъектами [1; 2, с. 42; 3, с. 258]. Наибольшее число полномочий по налоговому ад-

министрированию закреплено за Федеральной налоговой службой России и ее территориальными органами.

Функции органов налогового администрирования подчинены единой цели – обеспечению эффективной реализации различных положений законо-

дательства о налогах и сборах всеми участниками налоговых отношений. Налаженный механизм доступа к информации, которая аккумулируется в этих органах и производится ими, во многом предопределяет качество принимаемых рядовыми сотрудниками управленческих решений.

Правовые средства в рассматриваемой сфере подчиняются общим принципам регулирования информационного обмена между органами публичной власти (они рассмотрены нами выше). Вместе с тем, учитывая общность стоящих перед ними целей, информационное взаимодействие органов налогового администрирования должно базироваться также на принципе максимальной доступности для органов налогового администрирования имеющейся у них налоговозначимой информации. Сведения должны передаваться должностными лицами этих органов посредством применения максимального числа форм взаимодействия. Это не только плановая передача определенных данных, но и оперативные ответы на запросы, унификация форматов используемой информации (а в будущем, при наличии технической возможности, необходимо создание единой информационной системы, обеспечивающей возможность удаленного доступа к ней каждого сотрудника всех ведомств); содействие работниками одних органов деятельности других в качестве специалистов; координация контрольных мероприятий; проведение совместных семинаров (конференций).

Конструирование эффективного механизма информационного обмена в системе органов налогового администрирования требует тщательного нормативного урегулирования всех его элементов: закрепления круга взаимодействующих субъектов на каждом уровне налогового администрирования и состава передаваемой ими информации; процедуры представления сведений и ответственности за нарушение правил передачи информации и порядка ее применения.

2. Состав передаваемой информации и субъекты информационного обмена

НК РФ и ведомственные нормативные акты закрепляют значительное число оснований информационного обмена между подразделениями, входящими в систему ФНС России. Анализ указанных ак-

тов показывает, что обмен информацией происходит между: подразделениями, подчиненными друг другу; формально несоподчиненными, но находящимися на разных уровнях управления, равно как и между находящимися на одном уровне. Налоговые органы каждого уровня – центральный аппарат, межрегиональные инспекции, управления по субъектам федерации, межрайонные и районные инспекции – реализуют собственные, локальные задачи, функции и полномочия, но с единой целью обеспечения правильного исполнения законодательства о налогах и сборах всеми участниками налоговых отношений. Несмотря на указанное обстоятельство, ни НК РФ, ни положения территориальных органов ФНС России, ни Регламент ФНС России¹, указывая круг субъектов, во взаимодействии с которыми налоговые органы осуществляют свою деятельность, не называют самое налоговую службу и ее подразделения.

Считаем такое регулирование не соответствующим объективному положению вещей, представляющим неверные ориентиры правоприменителям, а потому подлежащим изменению. Нормы названных выше актов должны быть дополнены указанием на взаимодействие территориальных подразделений ФНС России между собой и с центральным аппаратом службы.

Непонимание природы норм о представлении информации как направленных на обеспечение эффективной управленческой деятельности налоговых органов ведет к возникновению дефектов в части не только урегулирования общих вопросов информационного обмена, но и закрепления обязанности конкретных подразделений по передаче информации нуждающимся в ней субъектам.

2.1. Регулирование «вертикального» информационного обмена в системе ФНС России

Основными функциями центрального аппарата и региональных управлений ФНС России являются внутреннее государственное управление системой налоговых органов и ее методическое обеспечение. Эти структуры, как правило, не взаимодействуют непосредственно с налогоплательщиками и не осуществляют контроль за соблюдением ими законодательства о налогах и сборах. Исключением выступают принятие нормативных актов в случаях,

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (п. 4 ст. 30) // Российская газета. 1998. 6 августа; Приказ Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах

Федеральной налоговой службы» // Российская газета. 2014. 17 декабря; Приказ ФНС России от 17 февраля 2014 г. № ММВ-7-7/53@ «Об утверждении Регламента Федеральной налоговой службы» (п. 1.5) // Российская газета. 2014. 6 апреля.

определенных НК РФ, а также рассмотрение жалоб участников налоговых отношений на решения и действия (бездействие) территориальных органов службы и их должностных лиц. Районные (межрайонные) инспекции, напротив, проводят работу непосредственно с администрируемыми ими налогоплательщиками, осуществляют налоговый контроль и непосредственно обеспечивают поступление средств в бюджетную систему страны.

Информация, которую ФНС России и управления по субъектам федерации направляют в нижестоящие подразделения службы, по своему содержанию подразделяется на группы: 1) нормативные документы; 2) материалы организационного характера; 3) правоприменительные акты.

1. Согласно п. 4 ст. 31 НК РФ ФНС России утверждает формы и форматы предусмотренных кодексом документов, которые используются налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, документов, необходимых для обеспечения электронного документооборота, а также порядок заполнения форм указанных документов и порядок представления таких документов в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. К таким документам, согласно РФ, в частности относятся сообщения об участии в российских организациях и об обособленных подразделениях (п. 7 ст. 23); акты совместной сверки расчетов (пп. 11 п. 1 ст. 32); налоговое уведомление (п. 2 ст. 52); квитанции, выдаваемые при приеме налога местной администрацией (п. 4 ст. 58); порядок списания безнадежной недоимки (п. 5 ст. 59); требование о перечислении налога банком (п. 4² ст. 60); порядок изменения срока уплаты налога (п. 8 ст. 61); требование об уплате налога (п. 5 ст. 69); документ о выявлении недоимки (п. 1 ст. 70) и т. п.

Поскольку указанные формы и порядок их заполнения обязательны для всех участников налоговых отношений, ФНС России самим фактом утверждения, например, формы налоговой декларации или заявления о постановке налогоплательщика на учет предопределяет технологию их обработки в налоговой инспекции и схему взаимодействия налоговых органов в процессе такой обработки.

Помимо нормативных актов, принимаемых самой службой, центральный аппарат и управления ФНС России доводят до территориальных органов сведения о нормативных актах по вопросам налогообложения, принимаемых всеми органами власти, а также межведомственных соглашениях службы.

2. ФНС России ежегодно составляет: план контрольной работы налоговых органов; приказы об организации работы по тем или иным направлениям; регламенты проведения отдельных работ; распоряжения и письма по отдельным вопросам налоговой работы; поручения инспекциям по проведению тематических проверок или проверок отдельных категорий налогоплательщиков; формы ведомственной отчетности налоговых инспекций и методические указания по их заполнению. ФНС России осуществляет также общее методическое обеспечение процесса сбора налогов; выявляет и распространяет передовой опыт администрирования. Центральный аппарат службы разъясняет спорные вопросы, которые появляются у территориальных налоговых органов в процессе их деятельности, обеспечивая единообразные подходы к администрированию в стране. В том случае, когда разъяснение по вопросам применения налогового законодательства готовит региональное управление ФНС России, оно должно быть согласовано с центральным аппаратом службы.

3. К правоприменительным актам относятся результаты рассмотрения жалоб участников налоговых отношений на решения и действия (бездействия) должностных лиц территориальных налоговых органов; результаты рассмотрения заявлений налогоплательщиков об изменении срока уплаты налога.

В ст. 63 НК РФ закреплены полномочия ФНС России и управлений службы по субъектам федерации по принятию решений об изменении сроков уплаты федеральных налогов и сборов.

В п. 2 ст. 101³ НК РФ закреплена обязанность вышестоящего налогового органа, рассмотревшего апелляционную жалобу, направить вступившее в силу решение в нижестоящий налоговый орган в течение трех дней. Отметим, что в отношении иных видов решений, принимаемых вышестоящим налоговым органом на стадии обжалования, кодекс такой обязанности не предусматривает. Так, вышестоящий налоговый орган в силу п. 5 ст. 138 НК РФ вправе принять решение о приостановлении обжалуемого решения, что влечет значимые последствия для процесса исполнения налоговой обязанности (в том числе принудительного). Полагаем, что о принятии такого решения должен незамедлительно быть извещен нижестоящий налоговый орган, хотя ни такой обязанности, ни процедуры извещения закон не прописывает.

В аналитическом плане, безусловно, целесообразным представляется закрепление (приказом ФНС

России) за центральным аппаратом службы обязанности по ведению базы данных с ответами на наиболее часто встречающиеся запросы налогоплательщиков, а также обеспечение доступа к таким данным сотрудников территориальных подразделений.

Как признает руководство ФНС, случаи некачественного проведения проверок, когда не учитывается сложившаяся арбитражная практика, достаточно часты. На основании решений арбитражных судов признаются недействительными около 40 % доначислений, отраженных в актах проверок, в то время как на стадии досудебного аудита – лишь до 10 % от них [4]. В связи с этим важным представляется формирование базы данных, которая объединяла бы результаты обобщения арбитражной практики по вопросам применения различных положений налогового законодательства. Такой информационный ресурс выступит прекрасным дополнением к базе типовых схем уклонения от налогообложения².

От рядовых подразделений в центральный аппарат службы и управления по субъектам федерации, в свою очередь, поступают следующие виды сведений: отчетность о реализации законодательных и подзаконных актов, а также распоряжений руководства; статистическая информация, сведения из баз данных программно-информационных комплексов, включая данные о постановке на учет налогоплательщиков; запросы о согласовании при принятии тех или иных правоприменительных актов, материалы дел о налоговых правонарушениях, информация о выявленных контролируемых сделках [5, с. 6, 72–73; 6].

Принимая во внимание, что применение норм законодательства о налогах и сборах, а также подзаконных актов, регламентирующих налоговый контроль, осуществляется территориальными налоговыми органами, в аналитическом плане было бы целесообразным активизировать участие сотрудников инспекций в совершенствовании правил налогового администрирования. Полагая, в должностном регламенте каждого инспектора следует предусмотреть обязанность вносить в Контрольное управление ФНС России как минимум один раз в полгода предложения по совершенствованию нормативного

регулирования и методики осуществления налогового контроля, а также реализации иных полномочий инспекции.

В НК РФ четко не прописаны полномочия вышестоящих налоговых органов, рассматривающих жалобы, по истребованию информации у нижестоящих. В п. 1 ст. 139 НК РФ установлена обязанность последних направить поступившую апелляционную жалобу «со всеми материалами», не конкретизируя их состав. Из содержания п. 1 ст. 140 НК РФ косвенно следуют полномочия органа, рассматривающего жалобу, получать необходимые документы (информацию) у нижестоящих налоговых органов [7, с. 34]. При этом ни круг таких органов, ни примерный состав информации, ни форма ее получения не закреплены.

Дефекты обнаруживаются и в подзаконных актах. Приказ ФНС РФ от 8 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189@ для согласования продления сроков выездной налоговой проверки обязывает инспекцию направить в вышестоящий налоговый орган мотивированный запрос³. Вместе с тем надлежащий контроль за обоснованностью запроса инспекции со стороны вышестоящего налогового органа предполагает наличие у последнего подтверждающих документов. В связи с этим должна быть нормативно установлена обязанность прилагать такие документы к запросу инспекции.

2.2. Регулирование горизонтального информационного обмена в системе ФНС России

Информационное взаимодействие территориальных налоговых органов друг с другом может быть вызвано следующими обстоятельствами:

1. Налогоплательщики, состоящие на учете в одной инспекции, осуществляют хозяйственную деятельность либо имеют объекты налогообложения на территории одной или нескольких других инспекций.
2. Налогоплательщики, состоящие на учете в одной инспекции, осуществляют хозяйственные операции с физическими и юридическими лицами, зарегистрированными на территории других инспекций.
3. Налогоплательщики изменяют место нахождения (место жительства) и встают на учет в другой налоговой инспекции.

Обмен информацией между налоговыми органами одного уровня может вестись на постоянной

² Приказ ФНС России от 17 августа 2010 г. № ЯК-7-6/390@ «О проведении опытной эксплуатации программного обеспечения “Учет схем уклонения от налогообложения” регионального и федерального уровней» // СПС «КонсультантПлюс».

³ Приложение № 4 к приказу ФНС России от 8 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189@ «Основания и порядок продления срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки» (п. 3) // СПС «КонсультантПлюс».

основе в соответствии с нормативными документами центрального аппарата или управлений, а также в инициативном порядке. В настоящее время указание на взаимодействие с территориальными органами службы (не в целях выявления правонарушений) содержится только в положениях о Межрегиональных инспекциях по федеральному округу, по централизованной обработке данных и по камеральному контролю. Большим достижением в сфере налогового администрирования является увеличение числа информационных ресурсов ФНС, к которым сотрудники отдельных инспекций получают удаленный доступ⁴. Однако в информационных ресурсах и автоматически доступных базах данных аккумулируется не вся налоговозначимая информация. При этом далеко не всегда НК РФ и подзаконные акты устанавливают обязанности по представлению сведений одними территориальными подразделениями ФНС в адрес других.

В процессе проведения налоговых проверок нередко выявляются признаки налоговых правонарушений в деятельности контрагентов проверяемого налогоплательщика, которые состоят на учете в иных инспекциях (например, выставление налогоплательщику счета-фактуры контрагентом, применяющим специальные налоговые режимы; несвоевременное подписание акта приемки выполненных работ и т. п.). Считаем, что правильным будет в положениях об инспекциях ФНС России и должностных регламентах сотрудников инспекций предусмотреть их обязанность уведомлять о мотивированных подозрениях в части нарушения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах иные инспекции, в которых такие плательщики состоят на учете. Контроль за исполнением данной обязанности может осуществляться управлением ФНС России по субъекту федерации, в частности при рассмотрении материалов налоговой проверки по жалобе налогоплательщика.

Перспективным направлением является информационное взаимодействие между межрегиональными инспекциями, специализирующимися на администрировании крупных налогоплательщиков по отраслям хозяйства, и межрайонных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам, на учете в которых состоят предприятия соответствующей отрасли. Инспекторы первых хорошо разбираются в

особенностях технологического процесса в соответствующей отрасли и его использовании предприятиями в целях уклонения от налогообложения. Учитывая, что подобные налоговые схемы, как правило, тиражируются и в то же время в наименьшей степени поддаются выявлению, передача информации о замеченных схемах и методике их выявления сотрудниками межрегиональных инспекций представляется крайне полезной. В этих целях необходимо предусмотреть на уровне приказов ФНС периодическое проведение семинаров с участием заинтересованных инспекторов, а также ведение базы данных наиболее популярных схем уклонения от налогообложения в отдельных отраслях хозяйства.

Особое значение имеет информационное взаимодействие территориальных подразделений ФНС с центрами обработки данных, создаваемыми в форме специализированных инспекций. Уже сейчас в федеральном центре аккумулируются: сведения, получаемые от регистрирующих органов; электронные копии документов, представляемых по запросам инспекций налогоплательщиками и их контрагентами; налоговая отчетность, передаваемая по телекоммуникационным каналам связи; сведения о направлении и получении налогоплательщиками – физическими лицами налоговых уведомлений [8]. Центр обработки данных осуществляет ведение более сорока электронных информационных ресурсов [9, с. 30].

Переход к функциональному принципу организации налоговых инспекций является одним из приоритетных направлений модернизации налоговой службы. В связи с этим необходимо поддержать предложения об аккумулировании всей поступающей от налогоплательщиков информации в центрах обработки данных, без их первоначального отражения в информационных ресурсах инспекций по месту нахождения налогоплательщика [10, с. 355]. Создание таких центров позволяет автоматизировать обработку данных, увеличить доступность информации для подразделений налоговой службы и налогоплательщиков, специализировать персонал территориальных налоговых органов на взаимодействии с налогоплательщиками [5, с. 155].

Более того, основываясь на специфике деятельности центров обработки данных, было бы правильно учитывать в них информацию, поступающую из всех внешних источников, включая сведе-

⁴ Письмо ФНС России от 20 апреля 2015 г. № 6-4-02/0066@ «О направлении для использования в работе Временного порядка предоставления доступа к

информационным ресурсам ФНС России и ФКУ «Налог-Сервис» ФНС России, утвержденного 10.04.2015» // СПС «КонсультантПлюс».

ния, передаваемые в плановом порядке органами публичной власти [11, с. 256–257]. Ответы же на запросы, исходящие от сторонних органов, в силу минимизации сроков их доставки до адресата, целесообразно передавать запросившим их субъектам, которые в последующем обеспечат их передачу в центр обработки данных. Безусловно, ко всем информационным ресурсам центров обработки данных должны иметь доступ сотрудники налоговых органов, что потребует изменения нормативного регулирования на уровне приказов ФНС России [12]. Непосредственное использование электронных документов, прошедших через центр обработки данных (далее – ЦОД), в качестве доказательств в налоговых спорах требует внесения соответствующих изменений в НК РФ (в части сканированных копий бумажных документов). В настоящее время налоговый орган, передающий в инспекцию, направившую запрос, документы, полученные от контрагента проверяемого налогоплательщика, вынужден наряду с их направлением в ЦОД отсылать непосредственно адресату в бумажном виде по почте⁵.

Эффективное использование информационных ресурсов налоговых органов, их модернизация и взаимодействие являются резервами повышения качества контрольной работы. Обязанность по использованию электронных ресурсов должна быть прямо указана в должностных регламентах сотрудников инспекций. В должностных регламентах сотрудников отделов информатизации требуется установить обязанность по периодическому (как минимум, ежеквартальному) проведению обучающих семинаров с сотрудниками инспекций, на которых можно было бы обсудить изменения в базах данных. Аналогичные мероприятия могут проводиться при участии сотрудников центров обработки данных и иных инспекций с использованием видеоконференцсвязи.

2.3. Регулирование информационного обмена между подразделениями территориального налогового органа ФНС России

Необходимость информационного взаимодействия различных отделов одной налоговой инспекции предопределена единством цели ее деятельности, технологии налоговой работы, общностью налогоплательщиков. При этом ни одно юридически зна-

чимое действие не может быть выполнено инспекцией с участием одного ее отдела, а тем более при участии одного инспектора: «Качественная контрольная работа невозможна без оперативной координации деятельности подразделений, от которых зависит результативность контрольных мероприятий, – отделов контрольной работы, досудебного аудита и правовых отделов, а также без полноты проведения контрольных мероприятий (осмотров, допросов, экспертиз и т. д.)» [4, с. 18].

В ходе авторского исследования установлено, что почти 60 % опрошенных сотрудников налоговых органов считают некачественным обмен информацией между различными подразделениями одного налогового органа. Практике известны случаи, когда аналогичные деяния налогоплательщика квалифицируются по-разному, в зависимости от того, например, проводятся ли контрольные мероприятия отделом камеральных либо выездных налоговых проверок⁶. Изложенное свидетельствует о необходимости закрепления на уровне приказа ФНС России обязанности по взаимодействию подразделений налоговой инспекции в процессе проведения мероприятий налогового контроля, в частности совместного консультирования и согласования принимаемых актов.

Необходимость налаженного информационного обмена между отделами инспекции предопределена их функциональной специализацией. Функции по отбору налогоплательщиков для включения в план выездной проверки и анализу его эффективности в настоящее время возложены на отдел камеральных проверок. Подготовка выездной проверки на основе анализа всей имеющейся информации о проверяемом налогоплательщике является функцией отдела выездных проверок [13, с. 23]. Эффективность работы одного отдела фактически могут оценить только сотрудники другого отдела, что обуславливает необходимость обратной связи.

В процессе выездных проверок часто выявляются операции, которые вызывают подозрение у проверяющих. Но поскольку они не влияют на налоговую базу проверяемого периода либо отсутствуют достаточные доказательства их деликтности, указания на них не включаются в акт проверки. В целях эффективного использования этой информации в должност-

⁵ См., напр.: Приложение № 2 к Приказу ФНС России от 1 марта 2010 г. № ММ-7-6/89@ «Временный порядок работы программно-информационного комплекса “Истребование документов” и программного обеспечения “НП-Архив”» (пп. «б» п. 4) // СПС «КонсультантПлюс».

⁶ Решение Арбитражного суда Омской области от 3 марта 2010 г. № А46-23193/2009 // СПС «КонсультантПлюс»; Решение Арбитражного суда Омской области от 18 февраля 2010 г. № А6-23667/2009 // СПС «КонсультантПлюс».

ных регламентах инспекторов необходимо предусмотреть обязанность фиксировать такие факты в до-сье налогоплательщика для использования в будущих выездных проверках, а также обсуждать их с сотрудниками отдела камеральных проверок.

В должностных регламентах инспекторов отделов камеральных и выездных налоговых проверок, юристов инспекций следует предусмотреть общую обязанность по взаимодействию (запросу и представлению разъяснений, согласованию актов и т. п.) на стадиях подготовки, проведения и использования результатов проверок.

3. Процедура передачи информации между налоговыми органами и их должностными лицами

Процедура информационного обмена между органами налогового администрирования характеризуется несогласованностью регулирующих ее правил как с материальными нормами, закрепляющими обязанность подразделений по представлению информации, так и с развивающейся практикой информационного взаимодействия между ними.

Первое обстоятельство, как нам представляется, во многом связано со смешением процедурных норм в текстах НК РФ и подзаконных актов. В кодексе, по нашему мнению, должно быть закреплено принципиальное правило о выполнении налоговыми органами возложенных на них функций во взаимодействии с иными органами налогового администрирования, а также друг с другом. В части установления процедуры взаимодействия требуется отсылка к нормативным актам ФНС России и межведомственным соглашениям. Конкретные обязанности по представлению сведений и сроки их исполнения налоговыми органами в НК РФ целесообразно закреплять лишь в тех случаях, когда от их соблюдения непосредственно зависит правовое положение невластного субъекта налоговых правоотношений. Порядок же распределения полномочий органами налогового администрирования и структурными подразделениями одного налогового органа в большей степени входит в предмет регулирования административного права [14, с. 6], поэтому вполне логична его регламентация на уровне приказов ФНС России как органа исполнительной власти.

В существующем регулировании имеется ряд коллизий. В соответствии с п. 3 ст. 93¹ (а также Приложением № 17 к Приказу ФНС России от 8 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189@) в поручении об истребовании документов требуется указывать, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации). Вместе с тем законодатель не учел, что п. 2 ст. 93¹ НК РФ позволяет истребовать информацию и вне проведения налоговых проверок (что исключает возможность указания в поручении на конкретное мероприятие налогового контроля). Поэтому было бы целесообразным закрепить в кодексе обязанность указывать мероприятии налогового контроля лишь в поручениях, направляемых в соответствии с п. 1 ст. 93¹ НК РФ, а в отношении иных реквизитов поручения предусмотреть отсылочную норму к приказам ФНС России.

Заметим при этом, что приказы налоговой службы требуют тщательной проверки на предмет полноты отражения в них процедуры обмена информацией между налоговыми органами. В приказах часто не уделяется внимания срокам передачи тех или иных сведений, что, несомненно, снижает эффективность налогового администрирования. Так, не урегулирован срок направления в налоговый орган по месту нахождения ликвидируемого юридического лица информации о проведенных контрольных мероприятиях налоговыми органами, в которых такое лицо состоит на учете по иным основаниям⁷.

Безусловно, упрощению процедур обмена информацией между органами налогового администрирования послужит полноценное применение и совершенствование АИС «Налог-3».

В противоречие со сложившейся практикой информационного обмена между налоговыми органами входит пробельность норм законодательства о налогах и сборах в части регулирования обмена информацией между налоговыми органами в электронном виде. Передача документов в электронном виде широко применяется в деятельности налоговых органов⁸. Более того, подобная форма информирования обоснованно признается приоритетной [15].

⁷ Приказ ФНС России от 25 апреля 2006 г. № САЭ-3-09/257@ «Об утверждении Методических указаний для налоговых органов по вопросам единообразия процедуры снятия с учета в налоговом органе юридического лица в связи с ликвидацией» // Налогообложение. 2006. № 4.

⁸ См.: Попова Н. Интервью с Т.В. Шевцовой: Благодаря отказу от тотального контроля и ориентации контрольной работы на зоны риска и выявление схем ФНС России удалось добиться заметных результатов // Российский налоговый курьер. 2010. № 8. С. 12–18.

При этом в НК РФ отсутствуют нормы, закрепляющие допустимость электронного обмена документами между налоговыми органами и предусматривающие допустимость использования такого рода документов в качестве доказательств в налоговых спорах. Внесенные в НК РФ изменения, предусматривающие возможность представления информации иными органами власти, налогоплательщиками, налоговыми агентами, их контрагентами и банками в электронном виде, не содержат указаний на регулирование электронного обмена в системе налоговых органов. Норма о равнозначности документа, подписанного электронной подписью налогового органа, документу на бумажном носителе содержится в п. 4 ст. 31 НК РФ, посвященном взаимодействию между налоговыми органами и налогоплательщиками, потому ее применимость к ведомственному электронному документообороту вызывает вопросы.

4. Ответственность за нарушение правил информационного обмена

К регулированию ответственности за нарушение правил информационного взаимодействия между различными органами налогового администрирования применимы выводы, сформулированные в предыдущем параграфе.

Применительно к ответственности за нарушение правил представления информации сотрудниками налоговых органов друг другу целесообразно отметить следующее. Поскольку далеко не вся информация, являющаяся предметом информационного обмена между налоговыми органами, служит цели непосредственного осуществления налогового контроля, уровень общественной опасности нарушения правил такого обмена можно назвать более низким, нежели при непредставлении сведений органами публичной власти либо невластными субъектами. Соответственно достаточной мерой воздействия на нарушителя представляются меры дисциплинарной (служебной) ответственности.

Вместе с тем объектом нарушения правил представления одним налоговым органом другому является надлежащее функционирование сразу нескольких подразделений ФНС России. Поэтому представляется рациональным применение к нарушителю мер ответственности не руководителем того налогового органа, где первый служит, а руководителем управления ФНС по субъекту федерации либо руководителем ФНС России (в зависимости от уровня взаимодействовавших субъектов).

5. Выводы

Таким образом, информационное взаимодействие органов налогового администрирования, наряду с общими принципами информационного обмена, должно дополнительно основываться на принципе максимальной доступности для органов налогового администрирования имеющейся у них налоговозначимой информации. Сведения должны передаваться должностными лицами этих органов друг другу посредством применения максимального числа форм взаимодействия. Это не только плановая передача определенных данных, но и оперативные ответы на запросы; унификация форматов используемой информации (в будущем, при наличии технической возможности, единая информационная система, обеспечивающая возможность удаленного доступа к ней каждого сотрудника всех ведомств); содействие работниками одних органов деятельности других в качестве специалистов; координация контрольных мероприятий; проведение совместных семинаров (конференций).

Обеспечительная функция норм, предусматривающих обмен информацией в системе органов налогового администрирования, будет в полной мере реализована лишь тогда, когда наряду с указанием вида сведений будет установлено, кто, в какой орган и в каком порядке обязан их передавать, а также какова будет ответственность за нарушение установленных правил.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Алипченков А.Ю. Правовые условия информационного обмена в процессе реализации функций налогового регулирования и контроля / А.Ю. Алипченков // Бизнес в законе. – 2007. – № 4. – С. 227–229.
2. Устинович Е.С. Совершенствование налогового администрирования с учетом развития информационных технологий / Е.С. Устинович, Т.П. Новикова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2011. – № 4. – С. 42–46.
3. Содномова С.К. Развитие налогового администрирования на современном этапе / С.К. Содномова, Е.В. Грошева // Известия Байкальского государственного университета. – 2016. – № 2. – С. 258–265. – DOI: 10.17150/1993-3541.2016.26(2).258-265.

4. Мишустин М.В. Повышение качества и эффективности налогового администрирования / М.В. Мишустин // Российский налоговый курьер. – 2010. – № 13–14. – С. 16–20.
5. Красницкий В.А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования / В.А. Красницкий. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 168 с.
6. Пигунова М.В. Основы применения информационных технологий в налоговом администрировании / М.В. Пигунова // LERC.ru. – 2006. – 29 марта. – URL: <http://www.lerc.ru/?part=articles&art=9&page=17> (дата обращения: 10.08.2017).
7. Дубровская В.П. О сокращении количества налоговых споров / В.П. Дубровская // Налоговая политика и практика. – 2008. – № 3(63). – С. 32–34.
8. Герасимова Н.Н. Основные направления и результаты работы ЦОД Санкт-Петербурга / Н.Н. Герасимова // Российский налоговый курьер. – 2009. – № 12. – С. 36–38.
9. Мирошникова И.А. Федеральный центр обработки данных ФНС России: основные задачи, результаты работы и перспективы развития / И.А. Мирошникова // Российский налоговый курьер. – 2009. – № 24. – С. 29–33.
10. Налоговое администрирование: учебное пособие / под ред. Л.И. Гончаренко. – М.: КНОРУС, 2009. – 448 с.
11. Золотарева А. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы: в 3 т. / А. Золотарева, А. Киреева, Н. Корниенко; под ред. С.Г. Синельникова-Мурылева, И.В. Трунина. – М.: Ин-т экономики переход. периода, 2008. – Т. 1. – 786 с.
12. Загузов Г.В. Информационное обеспечение деятельности налоговых органов / Г.В. Загузов // Административное и муниципальное право. – 2008. – № 4. – С. 29–32.
13. Ордынская Е.Н. Повышение эффективности налогового контроля на стадиях отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа: автореф. дис. ... канд. экон. наук / Е.Н. Ордынская. – М., 2010. – 29 с.
14. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д.В. Винницкий. – Екатеринбург, 1999. – 26 с.
15. Горлов В.В. Проблемы организации работы налоговых органов с крупнейшими налогоплательщиками / В.В. Горлов // Все о налогах. – 2009. – № 2. – С. 31–32.

REFERENCES

1. Alipchenkov A.Yu. Legal environment of information exchange in the implementation of the functions of tax regulation and control. *Biznes v zakone*, 2007, no. 4, pp. 227–229. (In Russ.).
2. Ustinovich E.S., Novikova T.P. Improving tax administration with the development of information technology. *Natsional'nye interesy: priority i bezopasnost' = National interests: priorities and security*, 2011, no. 4, pp. 42–46. (In Russ.).
3. Sodnomova S.K., Grosheva E.V. Development of the modern tax administration system. *Izvestiya baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2016, no. 2, pp. 258–265. DOI: 10.17150/1993-3541.2016.26(2).258-265. (In Russ.).
4. Mishustin M.V. Improving the quality and efficiency of tax administration. *Rossiiskii nalogovyi kur'er*, 2010, no. 13–14, pp. 16–20. (In Russ.).
5. Krasnitsky V.A. *Tax control in system of tax administration*. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2008. 168 p. (In Russ.).
6. Pigunova M.V. Fundamentals of information technology in tax administration. *LERC.ru*, March 29, 2006. Available at: <http://www.lerc.ru/informatics/0003/0008/> (accessed: 10.08.2017). (In Russ.).
7. Dubrovskaya V.P. About reducing the number of tax disputes. *Nalogovaya politika i praktika*, 2008, no. 3(63), pp. 32–35. (In Russ.).
8. Gerasimova N.N. The main directions and results of operation of the data center of Saint Petersburg. *Rossiiskii nalogovyi kur'er*, 2009, no. 12, pp. 36–38. (In Russ.).
9. Miroshnikova I.A. Federal data processing centre FTS of Russia: key challenges, achievements and prospects. *Rossiiskii nalogovyi kur'er*, 2009, no. 24, pp. 29–33. (In Russ.).
10. Goncharenko L.I. (ed.). *Tax administration*. Moscow, KNORUS Publ., 2009. 448 p. (In Russ.).

11. Zolotareva A., Kireeva A., Kornienko N. *Tax Administration. Major Reform Results*, in 3 volumes. Moscow, IEPP Publ., 2008. Vol. 1. 786 p. (In Russ.).
12. Zaguzov G.V. Information guarantees for the activities of the taxation bodies. *Administrativnoe i munitsipal'noe pravo = Administrative and municipal law*, 2008, no. 4, pp. 29–32. (In Russ.).
13. Ordynskaya E.N. *Improving the efficiency of tax control at the stages for selection of taxpayers for field tax audits and pre-audit analysis*, Cand. Diss. Thesis. Moscow, 2010. 29 p. (In Russ.).
14. Vinnitsky D.V. *Subjects of the tax law of the Russian Federation*, Cand. Diss. Thesis. Yekaterinburg, 1999. 26 p. (In Russ.).
15. Gorlov V.V. Problems of organization of work of tax authorities and major taxpayers. *Vsyo o nalogakh*, 2009, no. 2, pp. 31–32. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Маслов Кирилл Владиславович – кандидат юридических наук, доцент кафедры государственного и муниципального права
Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского
644077, Россия, г. Омск, пр. Мира, 55а
e-mail: mas_law@mail.ru
ORCID: orcid.org/0000-0001-8384-277X
ResearcherID: M-6609-2016
SPIN-код: 5325-9716; AuthorID: 678481

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Kirill V. Maslov – PhD in Law, Associate Professor,
Department of State and Municipal Law
Dostoevsky Omsk State University
55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia
e-mail: mas_law@mail.ru
ORCID: orcid.org/0000-0001-8384-277X
ResearcherID: M-6609-2016
SPIN-code: 5325-9716; AuthorID: 678481

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Маслов К.В. Правовые проблемы информационного обмена в системе налоговых органов / К.В. Маслов // Правоприменение. – 2017. – Т. 1, № 4. – С. 46–55. – DOI: 10.24147/2542-1514.2017.1(4).46-55.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Maslov K.V The legal problems of information exchange in system of tax authorities. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2017, vol. 1, no. 4, pp. 46–55. DOI: 10.24147/2542-1514.2017.1(4).46-55. (In Russ.).