

# Проблемы учета крупнейших налогоплательщиков в России

**С.Г. Пепеляев**, кандидат юридических наук, управляющий партнер юридической компании «Пепеляев, Гольцблат и партнеры»

Согласно ст. 83 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) налогоплательщики учитываются в налоговых органах по месту нахождения организации, ее обособленных подразделений, принадлежащих ей объектов недвижимости и транспортных средств; Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России; с 9 марта 2004 г. — Федеральная налоговая служба (ФНС России)) вправе определять особенности учета крупнейших налогоплательщиков.

НК РФ, таким образом, называет четыре основания налоговой регистрации: создание организации, создание обособленных подразделений организации, приобретение объекта недвижимости, приобретение (регистрация) транспортного средства.

Кроме того, НК РФ определяет и налоговые органы, полномочные регистрировать налогоплательщика — налоговые органы, действующие по месту возникновения каждого из перечисленных оснований.

Регистрация по месту нахождения плательщика — основная регистрация. Учет по другим основаниям играет вспомогательную роль, обусловленную, во-первых, задачами налогового контроля, а во-вторых, особенностями государственного и административно-территориального устройства страны.

Налоговый орган, реализующий полномочия по месту нахождения организации, обособленного подразделения, имущества или транспортного средства может быть только территориальным налоговым органом, причем наименее в иерархии налоговых органов. НК РФ определяет, что «место нахождения организации — место ее государственной регистрации» (абз. 15 п. 2 ст. 11). Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» установил, что единственный критерий определения места государственной регистрации юридического лица — адрес постоянно действующего исполнительного органа юридического лица, а в случае отсутствия такого органа — адрес иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности.

Автор обращает внимание на тот факт, что крупнейшие налогоплательщики переводятся на налоговый учет из регионов в Москву, в то время как Налоговый кодекс Российской Федерации предписывает регистрировать налогоплательщиков по месту их нахождения.

По мнению автора, порядок регистрации, установленный МНС (ФНС) России, неудобен для бизнеса, разрушающе действует на систему налоговых органов, не соответствует Конституции РФ.

Автор детально анализирует соответствующие положения законодательства РФ и решения судебных органов.

В отличие от героя песни советских времен, заявлявшего: «Мой адрес — не дом и не улица, мой адрес — Советский Союз», действующее законодательство под адресом понимает почтовый адрес, позволяющий связаться с адресатом. Адрес имеет весьма конкретные реквизиты, позволяющие точно определить территориальное расположение адресата.

Тем самым становится возможным определить, какой территориальный орган государственного управления вправе реализовывать свои полномочия в отношении этого лица: тот орган, чья компетенция соответствует понятию «место нахождения» с наибольшей степенью детализации, т.е. наинизший в иерархии соответствующих органов управления.

Указывая на налоговый орган «по месту нахождения» налогоплательщика, НК РФ тем самым исходит из территориальной определенности действия этого органа. Одновременно исключается возможность других налоговых органов, выполняющих свои обязанности не по месту создания организации и т.д., регистрировать конкретного налогоплательщика.

Такая определенность совершенно необходима и государству, и налогоплательщику.

Государство должно быть уверено, что у регистрирующих органов не возникнет ситуации, когда начнет действовать система «спихивания налогоплательщиков»: инспекция (например, по району в городе) будет отказываться их регистрировать, ссылаясь на то, что это полномочие другой налоговой инспекции (например, городской).

Налогоплательщик должен быть уверен, что он встал на налоговый учет именно в ту инспекцию, которая определена законом, и в дальнейшем никакой другой налоговый орган не сможет предъявить к нему претензий в связи с нарушением порядка учета, сдачи отчетности и т.п.

Как любое мероприятие налогового контроля, налоговый учет ограничивает права граждан и организаций, поскольку налагает на них определен-

ные обязанности, невыполнение которых чревато применением мер ответственности. По этим причинам в соответствии со ст. 55 Конституции РФ условия и формы налогового учета должны определяться законом.

Согласно подпункту 2 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщик обязан встать на учет в налоговом органе, если такая обязанность предусмотрена Кодексом. Таким образом, только НК РФ устанавливает обязанность граждан и организаций встать на налоговый учет.

Установить такую обязанность — значит определить основания ее возникновения, порядок и сроки выполнения, ответственность за нарушение установленных правил.

НК РФ устанавливает каждый элемент обязанности постановки на налоговый учет. Следствие нарушения этой обязанности — привлечение нало-

гоплательщика к административной или даже к уголовной ответственности. Согласно ст. 108 НК РФ налогоплательщик может быть привлечен к ответ-

ственности только за нарушение закона. Следовательно, исключительно невыполнение установленных НК РФ требований регистрации может быть наказуемым. С этой точки зрения никаких элементов, составляющих существо обязанности, также не может быть вне НК РФ.

## Регистрационные метаморфозы

Ранее действовавшее Положение об особенностях постановки на учет крупнейших налогоплательщиков — юридических лиц<sup>1</sup> предусматривало, что «особенности» налоговой регистрации крупнейших налогоплательщиков состоят в том, что эти субъекты регистрируются в специальных налоговых органах, установленных МНС России. Однако такая регистрация должна была проводиться по месту нахождения организации, ее обособленных подразделений, недвижимости, транспортных средств, т.е. по основаниям, определенным в ст. 83 НК РФ.

Налогоплательщик должен быть уверен, что он встал на налоговый учет именно в ту инспекцию, которая определена законом...

<sup>1</sup> Утверждено приказом МНС России от 15 декабря 1999 г. № АП-3-10/399 «Об утверждении положения об особенностях постановки на учет крупнейших налогоплательщиков — юридических лиц и форм документов, используемых при постановке на учет крупнейших налогоплательщиков — юридических лиц».

Согласно Положению «налоговым органом, установленным МНС России, является инспекция МНС России межрайонного уровня по работе с крупнейшими налогоплательщиками, а в случае ее отсутствия на территории субъекта Федерации — иной установленный МНС России налоговый орган». Таким «иным налоговым органом» может быть, по смыслу Положения, Управление МНС России по субъекту Федерации или другая уполномоченная инспекция в данном субъекте Федерации.

Положение предусматривало, что крупнейший налогоплательщик подает заявление о постановке на учет по месту своего нахождения в установленный МНС России налоговый орган, расположенный на территории того субъекта Федерации, на территории которого данный налогоплательщик прошел государственную регистрацию.

Регистрация крупнейших налогоплательщиков по месту нахождения их обособленных подразделений, недвижимости и транспортных средств также проводилась в налоговых инспекциях по работе с крупнейшими налогоплательщиками, расположенных в соответствующих субъектах Федерации.

Таким образом, изначально МНС России рассматривала свои полномочия по определению особенности постановки на налоговый учет крупнейших налогоплательщиков как сугубо *административные*, состоящие в праве создать специализированные *территориальные налоговые органы*, реализующие свои полномочия в границах субъекта Федерации. Основания постановки на учет при этом не изменялись, хотя определенное искажение этих оснований было допущено: место нахождения организации имеет куда более точный адрес, чем указание на субъект Федерации, где эта организация расположена. В связи с этим регистрацию в налоговых органах краевого, областного, республиканского уровня вряд ли можно признать регистрацией по месту нахождения организации.

В дальнейшем взгляд МНС России на свои полномочия изменился: к административным пол-

номочиям создавать специализированные территориальные налоговые органы по работе с крупнейшими налогоплательщиками (межрайонные инспекции) добавились полномочия создавать специализированные федеральные учреждения —

межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам, а также полномочия устанавливать новые основания постановки на учет.

Это изменение позиции проявилось в новом докумен-

те — Порядке определения особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков — российских организаций<sup>2</sup>.

Установленные НК РФ основания постановки на учет в новом Порядке не учитываются: «Постановка на учет крупнейшего налогоплательщика осуществляется в той межрегиональной (межрайонной) инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам, к компетенции которой отнесен налоговый контроль за соблюдением данным крупнейшим налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах в соответствии с приказом МНС России».

Постановка на учет в инспекциях по крупнейшим налогоплательщикам проводится в уведомительном порядке. Процедура учета начинается с запроса специализированной инспекцией документов учетного дела налогоплательщика у той налоговой инспекции, в которой крупнейший налогоплательщик состоит на учете по месту своего нахождения. После их получения крупнейшему налогоплательщику направляется уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика — юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, и Свидетельство о постановке на учет.

Ранее выданное Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения на территории Российской Федерации признается недействительным с даты получения крупнейшим

...регистрацию в налоговых органах краевого, областного, республиканского уровня вряд ли можно признать регистрацией по месту нахождения организации.

<sup>2</sup> Утвержден приказом МНС России от 31 августа 2001 г. № БГ-3-09/319 «Об утверждении порядка определения особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков — российских организаций» (в ред. от 8 апреля 2003 г. № БГ-3-09/171).

налогоплательщиком Свидетельства о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Несложно заметить, что постановка на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика заменяет постановку на учет налогоплательщика по месту его нахождения.

Отсюда следуют несколько выводов.

Во-первых, налоговый учет по месту нахождения крупнейшего налогоплательщика становится необязательным, хотя НК РФ требует от налогоплательщика встать на налоговый учет по месту своего нахождения (подпункт 2 п. 1 ст. 23; п. 1 ст. 83 НК РФ). Таким образом, МНС России де-факто аннулирует действие нормы НК РФ об учете по месту нахождения организации.

Во-вторых, принадлежность к крупнейшим налогоплательщикам становится самостоятельным основанием постановки на учет, дополняющим и заменяющим те основания, которые установлены статьей 83 НК РФ.

Однако определение «особенностей» постановки на учет не может состоять в изменении и дополнении МНС России положений законодательства.

В-третьих, постановка на налоговый учет — обязанность налогоплательщика (подпункт 2 п. 1 ст. 23 НК РФ). Он исполняет эту обязанность своими активными действиями: обращается в налоговый орган с соответствующим заявлением в порядке, определенном статьей 84 НК РФ. Принятие налогоплательщика на учет, перерегистрация, снятие с учета — все эти процедуры, предусмотренные статьей 84 НК РФ, невозможны без инициативы самого налогоплательщика.

Уведомительный порядок перерегистрации крупнейших налогоплательщиков не соответствует ст. 84 НК РФ.

Можно предположить, что уведомительный порядок постановки на учет крупнейших налогоплательщиков был избран по причине ожидаемого саботажа инициативы МНС России. Крупнейшие налогоплательщики могли бы с полным правом заявить, что выполнили свою обязанность по налоговому учету, перепостановка их на налоговый учет по основанию, не предусмотренному НК РФ, неза-

конна, поэтому «перевыполнение» обязанностей не входит в их планы. В такой ситуации «явочный» порядок налогового учета намного облегчает задачи налоговых органов.

В-четвертых, снятие крупнейшего налогоплательщика с учета в территориальном налоговом органе по месту нахождения тут же создает для этого налогоплательщика новую обязанность вновь встать на налоговый учет в том же налоговом органе, но уже по другому основанию. Дело в том, что, как правило, по месту нахождения налогоплательщика расположены принадлежащие ему объекты недвижимости и транспортные средства.

Пока налогоплательщик стоит на учете в территориальном налоговом органе по одному из оснований, у него не возникает обязанности повторных регистраций в том же органе по другим основаниям. Однако при снятии его с учета по основанию места нахождения и при наличии на той же территории объектов недвижимости и транспортных средств налогоплательщик в соответствии со ст. 83 НК РФ обязан вновь встать на учет в той же налоговой инспекции.

Таким образом, действием третьего лица создается обязанность налогоплательщика, не существовавшая ранее. Такие последствия определения особенностей учета крупнейших налогоплательщиков не основаны на законе.

## Читаем по-русски

Слово «особенность» означает характерное, отличительное свойство кого- или чего-нибудь<sup>3</sup>. Для обладания особенностью нужно прежде всего иметь общность с тем кругом явлений, в котором проводятся сравнения. «Особенное» в то же время является и похожим.

«Особенное» не следует путать с «разным» — неодинаковым, несходным.

НК РФ не предоставляет налоговому ведомству права устанавливать какой-либо иной порядок регистрации крупнейших налогоплательщиков, не сходный с тем порядком, который установлен Кодексом. Право устанавливать особенности постановки на учет не означает возможности отступлений от норм НК РФ.

<sup>3</sup> Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. М.: ИТИ Технологии, 2003. С. 463.

Само понятие «особенности постановки» относится к регистрационным процедурам налоговых органов и не может затрагивать права и обязанности налогоплательщиков. «Постановка» — способ делать что-нибудь, организация чего-нибудь<sup>4</sup>. «Постановка» — термин, означающий действие. Налоговое ведомство вправе определить особенности этого действия — этапы, стадии, объем необходимых документов и сведений и т.п. Иначе говоря, «особенности постановки» должны быть адресованы налоговым инспекциям: как они должны действовать при поступлении от крупнейших налогоплательщиков заявлений о принятии на налоговый учет или о снятии с учета.

Следует обратить внимание на то, что законодатель говорит именно об особенностях постановки на учет, а не об особенностях самого учета, т.е. говорит об особенностях действий (процедур), которые должны выполнить налоговые органы, а не об изменении прав и обязанностей налогоплательщиков.

## Полномочия, которых нет

Определение особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков нельзя рассматривать как делегирование законодателем налоговому (финансовому) ведомству права устанавливать какие-либо элементы обязанности встать на налоговый учет еще и по следующим причинам.

Во-первых, *делегирование должно быть явно выражено*. В данном случае этого нет. Напротив, НК РФ устанавливает и определяет все элементы обязанности налогоплательщика встать на налоговый учет, не оставляя тем самым предмета для делегирования в этой сфере. Только вопросы установления учетных процедур, не урегулированные Кодексом, могут быть (и есть) предметом поручения законодателя.

Статьей 84 НК РФ указан состав сведений, которые должны содержаться в налоговом учетном документе, сроки утверждения новых форм заявлений о постановке на налоговый учет, другие нюансы порядка постановки на учет. Если уж законодатель настолько подробно сам урегулировал даже детали, то «особенности постановки на учет круп-

нейших налогоплательщиков» вряд ли могут касаться чего-то существенного, тем более затрагивающего права и обязанности налогоплательщиков.

При подготовке части первой НК РФ законодатель исходил из необходимости всячески ограничить нормотворческие функции налогового ведомства. НК РФ исчерпывающе и сугубо конкретно перечисляет те проблемы, нормативные решения которых поручены МНС России.

Согласно части первой ст. 4 НК РФ федеральные органы исполнительной власти издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением, только в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, эти акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Это общее правило должно применяться и при выявлении содержания ст. 83 НК РФ. Данной статьей законодатель не уполномочил налоговое ведомство принять нормативный правовой акт по вопросу регистрации крупнейших налогоплательщиков. Однако это не препятствует принятию налоговым ведомством другого акта: приказа, инструкции или методических указаний. Такие акты не относятся к законодательству и обязательны только для налоговых органов (ч. 2 ст. 4 НК РФ). В этом случае речь идет не об акте, принятом на основе законодательного делегирования, а об акте, принятом в целях обеспечения выполнения закона.

Это подтверждается и обстоятельствами принятия приказа МНС России от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290 «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждению критериев отнесения российских организаций — юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях». Во-первых, он не прошел государственной регистрации и не был надлежащим способом опубликован, что не соответствует Правилам подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации (п. 10, 17, 19), утвержденным постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009. Во-вторых, приказ МНС России вводился в действие со дня его

<sup>4</sup> См. там же. С. 569.

подписания (п. 14 приказа), что также характерно не для нормативных актов, а для внутриведомственных документов.

Во-вторых, *предмет делегирования имеет конституционные ограничения*. Возможность делегирования парламентом исполнительной власти полномочий по правотворчеству сдерживается принципом ограничения прав и свобод граждан законом. Законодатель обязан, не вмешиваясь в практику исполнительных органов, в основополагающих нормативных областях и прежде всего в сфере реализации основных прав и свобод в той мере, в которой они могут быть подвержены государственному регулированию, все существенные решения принимать самостоятельно<sup>5</sup>.

Из этого конституционно значимого положения следует принцип «ограниченного делегирования»: если законодатель не выразил четко намерения делегировать свои нормотворческие права, то такие права следует считать оставшимися у законодателя.

В-третьих, *предмет делегирования должен быть четко очерчен*. Принцип ограничения прав и свобод законом предопределяет, что при делегировании законом нормотворческих полномочий должны быть определены содержание, цель и объем передаваемых полномочий. Смысл этого требования состоит в том, чтобы воспрепятствовать Федеральному Собранию РФ снять с себя ответственность законодательного органа. Федеральное Собрание не должно иметь возможность передавать исполнительной власти часть своей законодательной власти без определения границ этого полномочия так, чтобы сразу было абсолютно понятно, какие ограничения и требования будут считаться допустимыми по отношению к налогоплательщикам.

Без особого труда можно понять, что статья 83 НК РФ не соответствует конституционно значимым критериям делегирования. Прежде всего не определено понятие «крупнейший налогопла-

тельщик». Из ст. 83 НК РФ совершенно не следует, что налоговому ведомству поручено как определять особенности постановки таких налогоплательщиков на учет, так и устанавливать критерии признания их крупнейшими, т.е. выделять категорию налогоплательщиков.

Именно НК РФ должен устанавливать критерии отнесения налогоплательщиков к крупнейшим, поскольку, устанавливая право налогового ведомства определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, НК РФ тем самым создает и обязанности крупнейших налогоплательщиков следовать указаниям налоговых органов. Однако в НК РФ совершенно не определен круг лиц, которым это предписание адресовано. С учетом этого нормы ст. 83 НК РФ можно изложить и в такой редакции: «От кого налоговое ведомство захочет потребовать чего-то особенного в отношении налогового учета, тот обязан эти требования выполнить».

Показательно в этом отношении правило, установленное МНС России приказом от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290: организации, отношения с которыми могут в соответствии со ст. 20 части первой НК РФ оказывать влияние на условия или экономические результаты основного вида деятельности организации — крупнейшего налогоплательщика, в свою очередь также относятся к категории крупнейших налогоплательщиков и подлежат администрированию в той же инспекции по крупнейшим налогоплательщикам<sup>6</sup>. МНС России расширило сферу применения «особенностей» налоговой регистрации, распространив ее на лиц, взаимозависимых по отношению к крупнейшим налогоплательщикам. Поскольку исчерпывающего перечня признаков взаимозависимости не установлено, и суд может признать лица взаимозависимыми по любым основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров, работ, услуг (ч. 2 ст. 20 НК РФ), то и четких пределов административного усмотре-

<sup>5</sup> См.: *Остерло Л., Торстен Джобс А.* Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ // *Налоговед.* 2004. № 5. С. 56–61; *Иджиев Г.А., Пепеляев С.Г.* Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. М.: ФБК-Пресс, 1998. С. 237–241.

<sup>6</sup> Часть II Приложения «Критерии отнесения российских организаций — юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях» к приказу МНС России от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290 «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций — юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях».



ния в вопросе об «особенной» налоговой регистрации не существует.

Совершенно прав С.Д. Шаталов, отмечая: «При полной правовой неопределенности термина «крупнейшие налогоплательщики» это означает очень широкие права в установлении индивидуальных правил в отношении отдельных налогоплательщиков»<sup>7</sup>. Помимо проблемы неопределенности правовой нормы, С.Д. Шаталов отмечает проблему избирательного применения закона.

С учетом принципа «ограниченного делегирования» предмет делегирования не может быть расширен при толковании. Если из нормы закона прямо не следует, что полномочие урегулировать тот или иной вопрос передано органу исполнительной власти, то такое полномочие следует считать непередаваемым. С конституционных позиций недопустим подход, продемонстрированный Президиумом ВАС РФ в постановлениях от 29 июня 2004 г. № 1389/04 и № 1401/04:

«Законодатель, предоставляя право МНС России определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, под особенностями имел в виду в том числе и место их постановки на учет. Поэтому вывод судебных инстанций о том, что названный приказ МНС России дополняет законодательство о налогах и сборах, основан на неправильном толковании налогового законодательства. Издавая этот приказ, МНС России действовало в пределах полномочий, предоставленных ему законодательством».

Таким образом, суды, первоначально рассматривавшие дела, исходили из невозможности расширительного толкования нормы об объемах полномочий, переданных органу исполнительной власти, и их решения соответствовали Конституции РФ. Президиум ВАС РФ пределы полномочий расширил путем толкования и тем самым существенно отступил от конституционных стандартов.

Отсутствие четкого определения предмета делегирования подтверждается практикой применения ст. 83 НК РФ самим МНС России. Если в первом варианте применения этой нормы «особенно-

сти» состояли в регистрации крупнейших налогоплательщиков по месту их нахождения, но в специальном налоговом органе (т.е. территориальный критерий применялся), то во втором варианте территориальный критерий вообще не учитывается, налогоплательщики снимаются с учета по месту нахождения и регистрируются в специализированных инспекциях федерального уровня.

Такие разночтения, ставшие возможными вследствие неконкретности, нечеткости нормы закона, свидетельствуют в пользу вывода о неконституционности самой нормы ст. 83 НК РФ, как не обеспечивающей единообразное правоприменение, нарушающей принципы законности и равенства.

В-четвертых, *делегирование Федеральным Собранием РФ исполнительной власти нормотворческих полномочий создает обязанность исполнительной власти эти полномочия реализовывать.*

Делегированные полномочия не могут «зависать», оставаться нереализованными. В противном случае само делегирование можно оценить как способ, избранный Федеральным Собранием РФ для

освобождения от своих обязанностей по правовому урегулированию той или иной сферы общественных отношений.

Статья 83 НК РФ сформулирована таким образом, что оставляет налоговому ведомству возможность действовать исключительно по своему усмотрению: «Министерство Российской Федерации по налогам и сборам вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков». Такой способ законодательного регулирования также свидетельствует о том, что речь в данном случае идет не о делегировании МНС России нормотворческих полномочий, а об определении предмета, в отношении которого административная практика должна развиваться по-особому, в связи с чем МНС России вправе инструктировать и направлять подчиненные ему органы в зависимости от развития ситуации, но не подменять законодателя, изменяя содержание прав и обязанностей налогоплательщиков.

Статья 83 НК РФ сформулирована таким образом, что оставляет налоговому ведомству возможность действовать исключительно по своему усмотрению...

<sup>7</sup> Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный) / Сост. и коммент. С.Д. Шаталов: Учебн. пособие. М.: МЦ ФЭР, 1999. С. 403.

## Бюрократический подход к регистрированию

Оценка установленного налоговым ведомством порядка регистрации крупнейших налогоплательщиков с позиции его соответствия конституционным основам может быть дана с учетом выводов Конституционного Суда РФ, изложенных в Постановлении от 18 февраля 2000 г. № 3-П<sup>8</sup> и Определении от 6 июня 2002 г. № 133-О<sup>9</sup>.

Конституционный Суд РФ указал, что, определяя средства и способы защиты государственных интересов, законодатель должен использовать лишь те меры, которые необходимы, строго обусловлены этими целями и исключают для конкретной правоприменительной ситуации возможность несоразмерного ограничения прав и свобод человека и гражданина.

Публичные интересы, перечисленные в ст. 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, могут оправдывать пра-

вовые ограничения прав и свобод, только если такие ограничения адекватны социально необходимому результату; цели одной только рациональной организации деятельности органов власти не могут служить основанием для ограничения прав и свобод (абз. 3 п. 3 Постановления КС РФ от 18 февраля 2000 г. № 3-П).

Регистрация крупнейших налогоплательщиков в тех инспекциях, к компетенции которых отнесен налоговый контроль за соответствующей группой, означает, что кроме отраслевой принадлежности никакие другие особенности хозяйствования лица не учитываются. В основе такого налогового учета лежит административный подход: налоговое ведомство создает инспекции, наделяет их компетенцией, и эти решения становятся обязательными для налогоплательщиков.

Законодатель изначально, по нашему мнению, руководствовался другим: установить объектив-

ные критерии, влияющие на условия регистрации налогоплательщиков и в зависимости от них определять налоговый орган, полномочный проявлять власть в отношении конкретного лица.

Согласно закону, налогоплательщик обязан встать на налоговый учет. Но он имеет право потребовать регистрации по месту своего нахождения. Обязанность налогового органа зарегистрировать налогоплательщика зависит от права налогоплательщика быть зарегистрированным в определенном месте.

Иначе говоря, место регистрации налогоплательщика определяется его статусом. По закону налоговая регистрация основана на примате налогоплательщика.

Современная практика налоговых органов существенно отходит от указанных положений. Права требовать регистрации по месту нахождения у крупнейших на-

Правом требовать регистрации по месту нахождения у крупнейших налогоплательщиков нет...  
Налоговая регистрация основана, таким образом, на примате налогового органа.

логоплательщиков нет. Вместо этого обязанность налогоплательщика встать на налоговый учет определяется

правом налогового органа регистрировать налогоплательщиков из определенной группы.

Иначе говоря, место регистрации налогоплательщика определяется статусом налогового органа. Если инспекция по крупнейшим налогоплательщикам будет создана не в Москве, а в Санкт-Петербурге, то там и будет место регистрации компании, расположенной, например, в Челябинске. Налоговая регистрация основана, таким образом, на примате налогового органа.

Налицо тенденция, когда не административная система приспосабливается к внешнему миру, экономике, бизнесу, а, напротив, система приспосабливает под себя экономику, бизнес.

Это типичный бюрократический путь, удобный для налогового ведомства, но не отвечающий праву и интересам общественного развития. □

(Статья впервые опубликована: *Налоговед.* 2004. № 11.)

<sup>8</sup> См.: Постановление «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 5 Федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации» в связи с жалобой гражданина Б.А. Кехмана» // СЗ РФ. 2000. № 9. С. 1066.

<sup>9</sup> См.: Определение «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Юрчика Андрея Анатольевича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 2 статьи 11 и пункта 6 статьи 83 Налогового кодекса Российской Федерации» (не опубликовано).