

§1 ТЕОРИЯ И НАУКА АДМИНИСТРАТИВНОГО И МУНИЦИПАЛЬНОГО ПРАВА

Кондрат Е.Н.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА НАЛОПЛАТЕЛЬЩИКОВ: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ

Аннотация: В статье подробно анализируются последовательные шаги, предпринимаемые законодателем в деле совершенствования учета налогоплательщика. Важнейшее направление этого совершенствования — упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом, повышение качества налогового администрирования, реализация мер по противодействию уклонению от налогообложения. На основе анализа изменений в налоговом законодательстве в статье показывается, что поступающая в налоговые органы информация о налогоплательщиках является одной из составных частей единой системы налогового мониторинга, вызванной необходимостью создания специальной функционально ориентированной системы слежения, информационного обеспечения и оптимизации мероприятий по повышению эффективности работы налоговой системы. Методологическую основу статьи составили современные достижения теории познания. В процессе исследования применялись общеправовые, теоретический, эмпирический методы (диалектика, системный метод, анализ, синтез, аналогия, дедукция, наблюдение, моделирование), традиционно правовые методы (формально-логический), методы, используемые в конкретно-социологических исследованиях (статистические, экспертные оценки и др.). В настоящее время в России заложены правовые основы современной системы учета налогоплательщиков. Краеугольным камнем этой системы является часть первая Налогового кодекса РФ, законодательно закрепившая процедуры учета налогоплательщиков, принципы его организации в виде регулятивных норм и ответственность за налоговые правонарушения в сфере учета. В соответствии со ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля физические и юридические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным налоговым законодательством.

Ключевые слова: налог, учет, контроль, сбор, налоговая, штраф, регулирование, недоимка, пени, налогоплательщик.

Одна из наиболее актуальных проблем в сфере налогообложения в нашей стране — совершенствование налогового контроля.

В Бюджетном Послании Президента РФ В.В. Путина о бюджетной политике в 2014–2016 гг. от 13 июня 2013 г. отмечается, что «необходимы дальнейшее упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом, повышение качества налогового администрирования, реализация мер по противодействию уклонению от налогообложения, в том числе с использованием оффшорных юрисдикций, а также завершение работы по вне-

сению изменений в законодательство Российской Федерации в части, касающейся налогообложения имущества (в первую очередь недвижимого) и повышения фискальной нагрузки на собственников престижного, дорогого имущества»¹.

Такая постановка вопроса не случайна. Статистика последних лет, показывает, что у налогоплательщиков в условиях стагнации и экономического

¹ Бюджетное Послание Президента РФ В.В. Путина о бюджетной политике в 2014–2016 гг. от 13 июня 2013 г. // <http://www.kremlin.ru/acts/18332>

кризиса возрастает соблазн снижения налоговых обязательств, в том числе незаконными методами, переходом из легального сектора экономики в теневой².

По данным ФНС налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет Российской Федерации в январе–октябре 2013 г. поступило 1 760,9 млрд. рублей, или на 13,7% меньше, чем в январе–октябре 2012 г.

Снижение поступлений налога на прибыль организаций в январе–октябре 2013 г. по сравнению с январем–октябрем 2012 г. обусловлено снижением масштабов бизнеса и деловой активности.

Так, по данным Росстата в январе–сентябре 2013 г. сальдированный финансовый результат снизился на 16,7%, а убыток вырос на 53,0%, индекс промышленного производства в январе–октябре 2013 г. замедлился на 2,8 п.п. и составил 100,0% против 102,8% в соответствующем периоде 2012 г.³

Из общей суммы поступления в федеральный бюджет составили 303,6 млрд. рублей (17%), или на 5,9% меньше, чем в январе–октябре 2012 г., в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации—1 457,3 млрд. рублей (83%), или на 14,8% меньше, чем в январе–октябре 2012 г.

Налогов на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, в федеральный бюджет в январе–октябре 2013 г. поступило 1 553,9 млрд. рублей, или на 3,1% меньше, чем в январе–октябре 2012 г.

Снижение объемов поступления НДС обусловлено в основном замедлением темпов роста выручки (налогооблагаемых оборотов), а также стагнацией производственных показателей и увеличением налоговых вычетов по материальным затратам, в том числе по капитальному строительству, в рамках реализации инвестиционных проектов⁴.

В этой ситуации полный и достоверный анализ различных критериев, факторов и процессов, влияющих на процессы налогообложения, и эффективность налоговой системы в целом, невозможен без надлежаще организованной системы учета налогоплательщиков как опосредованного института налогового контроля.

Поступающая в налоговые органы информация о налогоплательщиках является одной из составных частей единой системы налогового мониторинга, вызванной необходимостью создания специальной функционально ориентированной системы слежения, информационного обеспечения и оптимизации мероприятий по повышению эффективности работы налоговой системы.

Правовая основа учета налогоплательщиков

В настоящее время в России заложены правовые основы современной системы учета налогоплательщиков. Краеугольным камнем этой системы является часть первая Налогового кодекса РФ, законодательно закрепившая процедуры учета налогоплательщиков, принципы его организации в виде регулятивных норм и ответственность за налоговые правонарушения в сфере учета.

В соответствии со ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля физические и юридические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным налоговым законодательством.

Государственный налоговый учет налогоплательщиков в России осуществляется посредством:

- 1) учета лиц, на которых могут возлагаться налоговые обязательства;
- 2) учета объектов налогообложения.

Ведение учета возлагается непосредственно на налоговые органы.

При этом необходимо учитывать, что налоговое законодательство предусматривает учет только налогоплательщиков (плательщиков налогов), но не плательщиков сборов.

Отличительными особенностями учета налогоплательщиков как формы налогового контроля являются:

- постоянность;
- непрерывность;
- всеобщность;
- императивность процедурного обеспечения.

Государственный учет налогоплательщиков — это пассивная форма налогового контроля.

В результате учета налогоплательщиков налоговый орган приобретает сведения, которые в

² <http://www.fa.ru/dep/ods/autorefs/Documents/2013>

³ www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiv

⁴ www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiv

дальнейшем могут быть использованы при проведении иных форм налогового контроля:

- 1) количество и виды налогоплательщиков на определенной территории;
- 2) точное место нахождения налогоплательщиков, в том числе фактический и юридический адреса;
- 3) иная финансово-учетная информация (например, номер расчетного счета в банке);
- 4) виды деятельности, осуществляемой налогоплательщиками, и территориальные пределы ее осуществления;
- 5) размер имущественных активов, находящихся у налогоплательщиков;
- 6) характер связей с другими налоговыми субъектами (например, наличие филиалов и представительств);
- 7) иные значимые для решения задач налогового контроля сведения⁵.

Организации и индивидуальные предприниматели обязаны встать на учет в налоговые органы сразу после государственной регистрации и получить индивидуальный идентификационный номер налогоплательщика (ИНН).

Юридические лица подлежат постановке на учет соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, а также по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации.

Постановка на учет в налоговом органе организаций осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми Налоговый кодекс Российской Федерации связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора.

Налоговое законодательство допускает проведение учета налогоплательщиков в инициативном или заявительном порядке.

Инициативная процедура постановки на учет налогоплательщиков представляет собой право налогового органа самостоятельно принимать меры к постановке налогоплательщиков на учет в налоговых органах на основе данных и сведений о налогоплательщике. В настоящее время инициативная постановка на учет может быть произведена до подачи заявления налогоплательщиком.

Заявительная процедура постановки на учет налогоплательщиков предусматривает по-

становку налогоплательщика на учет только на основании его письменного заявления с просьбой поставить его на учет, направленного им в адрес налогового органа⁶.

Таким образом, учет налогоплательщиков — это важнейшее направление в налоговой сфере. В связи с этим необходимо отметить, что проблемы учета налогоплательщиков и проблемы ответственности в сфере учета налогоплательщиков исследованы в юридической литературе недостаточно (в сравнении с другими формами налогового контроля), а научные разработки обозначенной темы практически отсутствуют⁷.

В тоже время, как следует из Бюджетного Послания Президента РФ В.В. Путина о бюджетной политике в 2014–2016 гг., совершенствование учета важнейшее направление развития налогового администрирования.

Рассмотрим, какие проблемы существуют в настоящее время в этой сфере?

Главная проблема учета налогоплательщиков, активно обсуждаемая в научной литературе и в бизнес сообществе — это усложненный характер учета.

Важные шаги навстречу налогоплательщику

В налоговой политике государства курс на упрощение налогового учета провозглашен с самого начала вступления в действие НК РФ. Практические шаги в этом направлении начались уже в 2001 г.

Первый шаг на этом пути был сделан с принятием Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Этот закон упростил регистрацию юридических лиц, что означало и упрощение учета налогоплательщиков⁸.

До внесения в декабре 2003 г. изменений в Налоговый кодекс РФ, обусловленных реформированием

⁶ Клейменова М.О «Налоговое право: Учебное пособие». М., «Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013.

⁷ Ольшанская Н. А. Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства. Автореферат дис. на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Саратов, 2004.

⁸ Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ (ред. от 21.12.2013) «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»// «Собрание законодательства РФ», 13.08.2001, № 33 (часть I). Ст. 3431.

⁵ Клейменова М.О «Налоговое право: Учебное пособие». М., «Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013.

системы регистрационного учета по принципу «одного окна», для организаций и физических лиц – индивидуальных предпринимателей, постановка на учет являлась обязанностью, которая должна быть исполнена ими в установленные сроки и определенном порядке. После 1 января 2004 г. обязанность по постановке на учет организаций и индивидуальных предпринимателей по месту нахождения (месту жительства), месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению, а также в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, возложена на налоговые органы. Обязанность встать на учет закреплена в отношении организаций, имеющих обособленные подразделения, они должны самостоятельно встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого обособленного подразделения⁹.

В результате совершенствования процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей обязанность предпринять действия, необходимые для постановки на учет в налоговом органе (подать заявление, направить сообщение или уведомление), установлена только в п. п. 4 4.1 ст. 83 НК РФ (и соответствующими нормами части второй данного НК РФ). Постановка на учет в налоговом органе по иным основаниям производится либо без заявления налогоплательщика, либо на основании такого заявления, но его подача не является обязательной¹⁰.

Данная тенденция продолжилась в 2010 г., когда была исключена обязанность налогоплательщиков подавать заявление о постановке на учет по месту нахождения филиалов и представительств (Федеральный закон от 27 июля 2010 № 229-ФЗ)¹¹.

⁹ Ольшанская Н. А. Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства. Автореферат дис. на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Саратов, 2004.

¹⁰ Лермонтов Ю.М. Новации в налоговое законодательство (комментарий к Федеральному закону от 27.07.2010 № 229-ФЗ) // СПС КонсультантПлюс. 2010.

¹¹ Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ (ред. от 23.07.2013) «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» // «Собрание законодательства РФ», 02.08.2010, № 31. Ст. 4198

Филиалы и представительства согласно статье 55 Гражданского кодекса Российской Федерации являются обособленными подразделениями организации, которые указываются в учредительных документах организации. При создании или ликвидации таких обособленных подразделений организации должны внести изменения в свои учредительные документы и ЕГРЮЛ. Согласно п. 5 ст. 5 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» при изменении сведений, содержащихся в государственном реестре, организация в течение 3-х рабочих дней обязана сообщить в регистрирующий орган. После этого регистрирующий орган сообщает сведения о филиале в налоговый орган по месту нахождения филиала или представительства, и подавать заявление налогоплательщику нет необходимости.

Таким образом, наиболее распространенное основание для постановки на учет в налоговых органах было существенно упрощено: организации обязаны подать заявление о постановке на учет только при создании обособленного подразделения, не являющегося филиалом или представительством.

1 января 2011 г. вступили в силу положения Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»¹², предусматривающие возможность направлять необходимые для государственной регистрации документы в электронной форме с использованием информационно-телекоммуникационных сетей общего пользования.

В рамках реализации названных положений закона издан приказ ФНС России от 12 августа 2011 г. № ЯК-7-6/489 «Об утверждении Порядка направления в регистрирующий орган при государственной регистрации юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей электронных документов с использованием информационно-телекоммуникационных сетей общего пользования, в том числе сети Интернет, включая единый портал государственных и муниципальных услуг» (зарегистрирован Минюстом России 6 октября 2011 г., государственный номер 21987).

¹² Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ (ред. от 21.12.2013) «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // «Собрание законодательства РФ», 13.08.2001, № 33 (часть I). Ст. 3431.

Важным этапом развития услуги по государственной регистрации юридических лиц и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств является переход на электронное взаимодействие с заявителями.

С мая 2012 г. в полном масштабе на всей территории страны при активном участии нотариусов успешно реализуется сервис «Подача электронных документов на государственную регистрацию». С помощью этого сервиса в регистрирующие органы уже направлено более 28 тысяч пакетов электронных документов¹³.

Сервис «Подача электронных документов на государственную регистрацию» отмечен дипломом Министерства связи и массовых коммуникаций Российской Федерации в номинации «Лучшая государственная услуга, предоставляемая бизнесу с использованием системы межведомственного электронного взаимодействия».

Несмотря на это, Федеральная налоговая служба не останавливается на достигнутом результате в своем стремлении упростить процедуру подачи документов для государственной регистрации.

С октября 2012 г. (на всей территории страны с декабря 2012 г.) для предпринимателей реализована новая возможность — направление в регистрирующий орган заявки на регистрацию, по результатам рассмотрения которой регистрация предпринимателя в налоговом органе занимает не более 40 минут. Принципиально новым не только для этого сервиса, но и вообще для сервисов ФНС России, является тот факт, что разработана как web-версия сервиса, так и приложение для мобильных устройств. На основании заявлений, направленных в регистрирующие органы в интерактивном режиме через сеть Интернет с помощью названного сервиса, уже зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя более 2 тысяч физических лиц.

Эффективность деятельности по государственной регистрации характеризуют показатели:

«Доля количества решений регистрирующих органов об отказе в государственной регистрации юридических лиц, признанных судом недействительными, в числе решений регистрирующих органов об отказе в государственной регистрации

юридических лиц» (в 2012 г. значение показателя составило 0,26% при плановом значении показателя 3,8%);

«Доля количества решений регистрирующих органов об отказе в государственной регистрации индивидуальных предпринимателей, признанных судом недействительными, в числе решений регистрирующих органов об отказе в государственной регистрации индивидуальных предпринимателей» (в 2012 г. значение показателя составило 0,05% при плановом значении показателя 2,4%)¹⁴.

Постановка на учет по месту ведения деятельности, если такая деятельность подпадает под единый налог на вмененный доход или патентную систему налогообложения также претерпела изменения. Федеральным законом от 25 июня 2012 г. № 94-ФЗ¹⁵ были внесены изменения в НК РФ, сделав переход на указанные специальные налоговые режимы добровольным. При начале применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности или патентной системы налогообложения налогоплательщик подает в налоговый орган заявление о переходе на соответствующий специальный налоговый режим. Подача заявления в этом случае связана с обязанностью налоговых органов осуществить постановку на учет по месту ведения деятельности в качестве налогоплательщика единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности или налогоплательщика патентной системы налогообложения.

В то же время при переходе на единый налог для сельскохозяйственных товаропроизводителей или упрощенную систему налогообложения подача заявления была заменена Федеральным законом № 94-ФЗ подачей уведомления. В данном случае постановки на учет в налоговом органе не происходит.

Налогоплательщик также вправе осуществлять деятельность, подпадающую под ЕНВД или патент, без постановки на учет в налоговом

¹³ Обеспечение государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, учета организаций и физических лиц, а также разрешительно-лицензионной деятельности// <http://www.nalog.ru/rn77/>

¹⁴ Обеспечение государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, учета организаций и физических лиц, а также разрешительно-лицензионной деятельности// <http://www.nalog.ru/rn77/>

¹⁵ Федеральный закон от 25.06.2012 № 94-ФЗ (ред. от 02.12.2013) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»// Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 25.06.2012.

органе, поскольку переход на данные режимы является правом, а не обязанностью налогоплательщика. В этом случае (если он не создает обособленного подразделения) постановка на учет не происходит.

Второй частью НК РФ предусмотрено еще несколько случаев постановки на учет налогоплательщиков по месту осуществления деятельности. Ст. 335 НК РФ предусмотрена постановка организаций на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков налога на добычу полезных ископаемых по месту нахождения участка недр, предоставленного им в пользование. Согласно Приказу МНС РФ от 31.12.2003 № БГ-3-09/731 «Об утверждении Особенности постановки на учет в налоговом органе организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых»¹⁶ организация или индивидуальный предприниматель подлежат постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения участка недр в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр на основании сведений о предоставлении прав на пользование природными ресурсами, представляемых органами, осуществляющими учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами, в соответствии с п. 7 ст. 85 НК РФ. Налоговым органам при формировании Уведомлений о постановке на учет, начиная с 1 января 2014 г. до утверждения новых форм указанных уведомлений в поле показателя «код ОКАТО» следует указывать код ОКТМО. Код ОКТМО указывается в соответствии с Общероссийским классификатором территорий муниципальных образований ОК 033-2013¹⁷.

Указанные сведения предоставляются по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 17.09.2007 № ММ-3-09/536 «Об утверждении форм сведений, предусмотренных ст. 85 Налого-

вого кодекса Российской Федерации»¹⁸. Сам налогоплательщик также ничего не предпринимает и заявление о постановке на учет не подает. Постановка на учет по месту нахождения недр направлена на перераспределение налоговых платежей, уплачиваемых налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых. Налогоплательщик должен будет подавать налоговую декларацию и уплачивать налог на добычу полезных ископаемых в бюджет того субъекта Российской Федерации, на территории которого находится участок недр¹⁹.

Постановка на учет в качестве плательщика НДС не по месту нахождения (жительства) пользователя недр не означает, что налоговая декларация по НДС не должна представляться по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя²⁰.

Нормы, регулирующие постановку на учет в налоговом органе налогоплательщиков налога на добычу полезных ископаемых, свидетельствуют, что порядок постановки на учет в налоговом органе для указанных налогоплательщиков максимально упрощен, в то же время это накладывает на них дополнительные обязанности.

Исключением из общей линии является постановка на учет в налоговом органе организации по месту нахождения объекта игорного бизнеса. Согласно абзацу второму п. 2 ст. 366 НК РФ налогоплательщики, не состоящие на учете в налоговых органах на территории того субъекта Российской Федерации, где устанавливается, открывается объект налогообложения налога на игорный бизнес, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту установки (месту нахождения) такого объекта налогообложения не позднее чем за два дня до даты установки (открытия) каждого объекта налогообложения. Порядок постановки на учет указанных налогоплательщиков регулируется Приказом Минфина РФ от 08.04.2005 № 55н «О Порядке по-

¹⁶ Приказ МНС РФ от 31.12.2003 № БГ-3-09/731 «Об утверждении Особенности постановки на учет в налоговом органе организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых» // «Российская газета», № 17, 31.01.2004.

¹⁷ Письмо ФНС России от 24.12.2013 № СА-4-14/23262 «Об указании ОКТМО в уведомлении о постановке на учет» // КонсультантПлюс

¹⁸ Приказ ФНС России от 17.09.2007 № ММ-3-09/536 «Об утверждении форм сведений, предусмотренных статьей 85 Налогового кодекса Российской Федерации» // «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», № 48, 26.11.2007.

¹⁹ Письма ФНС России от 16.04.2013 № ЕД-4-3/7001@, Минфина России от 12.12.2013 № 03-06-05-01/54697// КонсультантПлюс.

²⁰ Снегирев А.Г. Постановка на учет в качестве плательщика НДС // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 1. С. 62.

становки на учет налогоплательщиков налога на игорный бизнес».

Возложение данной обязанности на налогоплательщика в данном случае связано с особенностью осуществления игорного бизнеса. Обязанность уплачивать данный налог возникает с момента установки или открытия объекта игорного бизнеса, который зависит исключительно от воли налогоплательщика. Механизм автоматического уведомления налоговых органов о моменте установки или открытия объектов игорного бизнеса недостаточно разработан. Например, отмечается, что в НК РФ не уточняется, что следует понимать под установкой игрового автомата²¹. Если руководствоваться судебной практикой, то ВАС еще в 2007 г. разъяснил, что, исходя из смысла определения, содержащегося в ст. 364 НК РФ, под установкой игрового автомата следует понимать размещение подготовленного к использованию для проведения азартных игр специального оборудования (автомата) в игорном заведении на территории, доступной для участников азартных игр²².

Таким образом, у налоговых органов отсутствует возможность узнать о начале предпринимательской деятельности по организации и проведению азартных игр. Полагаем, когда такой процесс уведомления станет автоматизированным, в НК РФ также будут внесены изменения, направленные на упрощения процедуры постановки на учет в налоговых органах налогоплательщиков налога на игорный бизнес.

Перечисленные выше нормы НК РФ и изменения, в законодательстве наглядно иллюстрируют общую тенденцию упрощения учета и сокращения обязанностей налогоплательщика при постановке на учет в налоговом органе.

С учетом налогоплательщиков связаны также их обязанности, закрепленные в ст. 23 НК РФ. В последние годы в законодательстве также происходят изменения, направленные на их сокращение. Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ подпункт 3 п. 2 ст. 23 НК РФ был изложен в новой

редакции, в связи с чем была отменена обязанность налогоплательщика сообщать обо всех случаях открытия и закрытия филиалов и представительств. Федеральным законом от 23 июля 2013 г. № 248-ФЗ²³ отменена обязанность сообщать в налоговые органы о случаях участия в хозяйственных товариществах и обществах с ограниченной ответственностью.

Данная тенденция продолжается. В Государственной Думе находится несколько законопроектов, предусматривающие отмену обязанности налогоплательщика, установленной подпунктом 1 п. 2 ст. 23 НК РФ, сообщать в налоговые органы об открытии или закрытии счетов в банках²⁴. Соответствующая обязанность также возложена на банки. Согласно статье 86 НК РФ они сообщают в налоговые органы обо всех случаях открытия или закрытия счета в банке. Указанные дублирующие нормы были направлены на усиление контроля за налогоплательщиками с одной стороны и банками с другой. Однако изменения в законодательстве свидетельствуют об автоматизации процесса сообщения банками сведений о счетах налогоплательщика. Форма сообщения банка об открытии или закрытии счета была утверждена Приказом ФНС РФ от 28.09.2009 № ММ-7-6/475²⁵. Федеральным

²³ Федеральный закон от 23.07.2013 № 248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 24.07.2013.

²⁴ Проект Федерального закона № 419226-6 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и Закон Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» (ред., внесенная в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 27.12.2013) // www.duma.gov.ru; Проект Федерального закона № 330414-6 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и ст. 1 Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля», а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации в связи с совершенствованием контроля за исполнением банками обязанностей, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах» // www.duma.gov.ru

²⁵ Приказ ФНС РФ от 28.09.2009 № ММ-7-6/475 «Об утверждении форм сообщений банка об открытии (закрытии) счета, об изменении реквизитов счета, о предоставлении права (прекращении права) использовать корпоративное

²¹ Кинбурская В.А. Ответственность за нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса // Вестник арбитражной практики. 2011. № 5. С. 37.

²² Информационное Письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 января 2007 г. № 116 «О применении п. 2 ст. 366 Налогового кодекса Российской Федерации в части определения момента установки игрового автомата» // «Вестник ВАС РФ», № 3, март, 2007 г.

законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ²⁶ в п. 1 ст. 86 НК РФ было включено положение, в соответствии с которым порядок сообщения банком об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета в электронном виде устанавливается Банком России по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. После этого обязанность передавать указанную информацию в электронном виде была предусмотрена Банком России²⁷.

Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ в ст. 86 НК РФ были внесены изменения, согласно которым предусмотрены также форматы указанных сообщений и запрет на представление сообщений на бумажном носителе. Таким образом, указанный процесс был автоматизирован полностью, и необходимость в сообщении о своих счетах налогоплательщиками отпала. Федеральным законом от 23 июля 2013 г. № 248-ФЗ²⁸, изложившим ст. 86 НК РФ в новой редакции, данный автоматизированный процесс был сохранен.

На основе изложенного можно сделать следующие выводы:

1. Перечисленные нормы законодательства о налогах и сборах, а также изменения в НК РФ свидетельствуют о широкомасштабном упрощении процесса учета налогоплательщиков в налоговых органах. Происходит сокращение обязанностей налогоплательщиков, увеличение сроков исполнения обя-

занностей, связанных с постановкой на учет в налоговых органах.

2. Процесс постановки на учет в налоговом органе становится автоматизированным, утверждены форматы передачи данных, электронное взаимодействие с налоговыми органами становится обязательным. Это существенно меняет и правовое регулирование института постановки на учет налогоплательщиков.
3. В правовом регулировании института постановки на учет происходит переложение многих обязанностей с налогоплательщиков на налоговые органы, что еще больше оптимизирует его для подконтрольных субъектов.
4. Изменение в правовом регулировании учета налогоплательщиков затрагивают не только общие нормы учета (часть первая НК РФ), но и особенные нормы законодательства о налогах и сборах, регулирующие отдельные аспекты постановки на учет в налоговом органе применительно к отдельным налогам.
5. Тенденции упрощения постановки на учет в налоговых органах проявляются не только в изменении законодательства, регулирующего непосредственно данный процесс, но также норм, имеющих косвенное воздействие на данный институт. Например, отмена обязанности сообщать о счетах в банках, увеличение срока для перехода на специальные налоговые режимы и связанная с этим постановка на учет в качестве налогоплательщиков специальных налоговых режимов.

электронное средство платежа (КЭСП) для переводов электронных денежных средств, об изменении реквизитов КЭСП» // Российская газета, № 241, 16.12.2009.

²⁶ Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // «Собрание законодательства РФ», 31.07.2006, № 31 (1 ч.). Ст. 3436.

²⁷ Положение о порядке сообщения банком в электронном виде налоговому органу об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета, утвержденное Банком России 07.09.2007 № 311-П // «Вестник Банка России», № 58, 17.10.2007.

²⁸ Федеральный закон от 23.07.2013 № 248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 24.07.2013.

Библиография:

1. Кинбурская В.А. Ответственность за нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса // Вестник арбитражной практики. 2011. № 5.
2. Клейменова М.О. Налоговое право. М., 2013.
3. Лермонтов Ю.М. Новации в налоговое законодательство (комментарий к Федеральному закону от 27.07.2010 № 229-ФЗ) // СПС КонсультантПлюс. 2010.
4. Обеспечение государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, учета организаций и физических лиц, а также разрешительно-лицензионной деятельности// <http://www.nalog.ru/rn77/>
5. Ольшанская Н. А. Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства. Автореферат дис. на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Саратов, 2004.
6. Снегирев А.Г. Постановка на учет в качестве плательщика НДС // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 1.
7. Кинбурская В.А. Ответственность налогоплательщика за непредставление налоговой декларации: спорные вопросы правоприменительной практики // NB: Финансовое право и управление. — 2013. — 1. — С. 17–48. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.1.558. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_558.html
8. А.И. Украинцева Правовое регулирование налогового контроля в зарубежных государствах // Административное и муниципальное право. — 2011. — 7. — С. 56–66.
9. Ивачев О.В., Корзун С.Ю. К вопросу о понятии налогового правонарушения в административном праве. // Административное и муниципальное право. — 2010. — 11. — С. 42–48.
10. Корзун С.Ю. К вопросу о реализации административных и судебных средств защиты прав налогоплательщиков // Полицейская деятельность. — 2012. — 4. — С. 5–16.
11. А.И. Украинцева Сущность, формы и методы налогового контроля // Административное и муниципальное право. — 2011. — 6. — С. 79–85.
12. Ефремова Т.А. Налоговое администрирование в России: предпосылки становления и особенности функционирования // NB: Финансовое право и управление. — 2013. — 2. — С. 1–23. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.2.622. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_622.html
13. Аюпджанова М.О. Основные характеристики и параметры преодоления налоговой преступности // NB: Финансовое право и управление. — 2013. — 3. — С. 25–36. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.3.8396. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_8396.html
14. Иванова С.С. Самозанятые лица как субъекты налоговых правоотношений // Налоги и налогообложение. — 2014. — 1. — С. 44–48. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.1.10878.
15. Аюпджанова М.О. Формирование современного законодательства Российской Федерации об уголовной ответственности за преступления против установленного порядка уплаты налогов и сборов. // Право и политика. — 2013. — № 8. — С. 1022–1026. DOI: .10.7256/1811-9018.2013.8.8390
16. О.Н. Савина, П.Ю. Раменская. Проблемы формирования налоговой культуры в современном российском обществе. // Педагогика и просвещение. — 2011. — № 4. — С. 78–87.
17. Ю. А. Артемьева. Понятие и элементы иска о защите прав и интересов неопределенного круга лиц в налоговых спорах. // Политика и Общество. — 2012. — № 3. — С. 99–105.

References:

1. Kinsburskaya V.A. Otvetstvennost' za narushenie poryadka registratsii ob'ektov igornogo biznesa // Vestnik arbitrazhnoi praktiki. 2011. № 5.
2. Kleimenova M.O. Nalogovoe pravo. M., 2013.
3. Lermontov Yu.M. Novatsii v nalogovoe zakonodatel'stvo (kommentarii k Federal'nomu zakonu ot 27.07.2010 № 229-FZ) // SPS Konsul'tantPlyus. 2010.
4. Obespechenie gosudarstvennoi registratsii yuridicheskikh lits i individual'nykh predprinimatelei, ucheta organizatsii i fizicheskikh lits, a takzhe razreshitel'no-litsenzionnoi deyatelnosti// <http://www.nalog.ru/rn77/>

5. Ol'shanskaya N. A. Pravovoe regulirovanie ucheta nalogoplatel'shchikov kak elementa nalogovoi deyatel'nosti gosudarstva. Avtoreferat dis. na soiskanie uchenoi stepeni kandidata yuridicheskikh nauk. Saratov, 2004
6. Snegirev A.G. Postanovka na uchet v kachestve platel'shchika NDPI // Promyshlennost': bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie. 2014. № 1.
7. Kinsburskaya V.A. Otvetstvennost' nalogoplatel'shchika za nepredstavlenie nalogovoi deklaratsii: spornye voprosy pravoprimeritel'noi praktiki // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 1. — С. 17–48. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.1.558. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_558.html
8. A.I. Ukraintseva Pravovoe regulirovanie nalogovogo kontrolya v zarubezhnykh gosudarstvakh // Administrativnoe i munitsipal'noe pravo. — 2011. — 7. — С. 56–66.
9. Ivachev O.V., Korzun S.Yu. K voprosu o ponyatii nalogovogo pravonarusheniya v administrativno prave. // Administrativnoe i munitsipal'noe pravo. — 2010. — 11. — С. 42–48.
10. Korzun S.Yu. K voprosu o realizatsii administrativnykh i sudebnykh sredstv zashchity prav nalogoplatel'shchikov // Politseiskaya deyatel'nost'. — 2012. — 4. — С. 5–16.
11. A.I. Ukraintseva Sushchnost', formy i metody nalogovogo kontrolya // Administrativnoe i munitsipal'noe pravo. — 2011. — 6. — С. 79–85.
12. Efremova T.A. Nalogovoe administrirovanie v Rossii: predposylki stanovleniya i osobennosti funktsionirovaniya // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 2. — С. 1–23. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.2.622. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_622.html
13. Akopdzhanova M.O. Osnovnye kharakteristiki i parametry preodoleniya nalogovoi prestupnosti // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 3. — С. 25–36. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.3.8396. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_8396.html
14. Ivanova S.S. Samozanyatyie litsa kak sub"ekty nalogovykh pravootnoshenii // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2014. — 1. — С. 44–48. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.1.10878.
15. Akopdzhanova M.O.. Formirovanie sovremennogo zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii ob ugolovnoi otvetstvennosti za prestupleniya protiv ustanovlennogo poryadka uplaty nalogov i sborov. // Pravo i politika. — 2013. — № 8. — С. 1022–1026. DOI: .10.7256/1811-9018.2013.8.8390
16. O.N. Savina, P.Yu. Ramenskaya. Problemy formirovaniya nalogovoi kul'tury v sovremennom rossiiskom obshchestve. // Pedagogika i prosveshchenie. — 2011. — № 4. — С. 78–87.
17. Yu. A. Artem'eva. Ponyatie i elementy iska o zashchite prav i interesov neopredelennogo kruga lits v nalogovykh sporakh. // Politika i Obshchestvo. — 2012. — № 3. — С. 99–105.