

ПРАВОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ПИСЬМЕННЫХ РАЗЪЯСНЕНИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

В последнее время для решения спорных вопросов между налоговыми органами и плательщиками широкое распространение получил институт письменных разъяснений. Ежегодное изменение налогового законодательства, порой неясность и неточность его предписаний значительно влияют на своевременность и полноту поступлений налоговых платежей в государственный бюджет. Плательщик имеет право получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения актов налогового законодательства. В свою очередь, налоговые органы обязаны давать такие разъяснения. Однако законодательство не содержит норм, исключающих ответственность в случае следования неправильным разъяснениям налоговых органов, которые привели к совершению правонарушения в сфере налогообложения. В данном случае плательщик (иное обязанное лицо) может рассчитывать только на освобождение от начисления пени.

Все письменные разъяснения налоговых органов можно подразделить на разъяснения, издаваемые Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь в виде писем и адресованные неопределенному кругу плательщиков, и разъяснения в связи с возникающими вопросами субъектов предпринимательской деятельности на основании их обращений в налоговые органы, адресованные конкретному плательщику.

По данным информационно-справочной системы «КонсультантПлюс» с 1994 г. МНС издано около 2 000 писем. Анализ писем МНС показал, что значительная их часть посвящена различным вопросам налогообложения в качестве напоминания совершения определенных действий плательщиком по своевременному и в полном объеме исполнению налогового обязательства. Отличительной особенностью данных писем является их предназначение для неопределенного круга плательщиков, во многих случаях они выступают руководством в деятельности налоговых органов.

В соответствии с Законом «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» письма МНС относятся к правовым актам, не являющимся нормативными, носят рекомендательный характер, следовательно плательщик сам выбирает алгоритм действий по исполнению (неисполнению) писем МНС, адресованных неопределенному кругу лиц.

В науке и на практике столкнулись с проблемой определения последствий выполнения плательщиками неправильных разъяснений налоговых органов, которые привели к совершению правонарушений в сфере налогообложения. В литературе высказывается мнение о том, что в таком случае плательщик должен освобождаться от административной ответственности, а также от уплаты недоимки. Однако данное мнение следует признать дискуссионным. В настоящее время законодательство об административных правонарушениях предусматривает такие правовые явления, как освобождение от административной ответственности, освобождение от уплаты административных взысканий, обстоятельства, исключающие признание деяния административным правонарушением, административный процесс. Наличие тех или иных оснований или обстоятельств требует правильного толкования и применения законодательных актов Республики Беларусь. При этом в науке административно-деликтного права отсутствуют комплексные исследования, специально посвященные анализу данных правовых категорий. Более того, стремительное развитие законодательства, законодательные инновации, не ставшие предметом научного исследования, опережают научную мысль в формировании понятийно-категориального аппарата, что приводит к его неразработанности и противоречивости, отсутствию научного обоснования и исследования.

Основная проблема в данном вопросе видится в том, что в настоящее время на уровне законодательных актов отсутствует регламентация правовых последствий для плательщиков в случае следования письменным разъяснениям, не соответствующим актам налогового законодательства, которые привели к совершению административного правонарушения в сфере налогообложения. Совместное письмо МНС, Министерства финансов, Министерства экономики от 14 июня 2013 г. «О некоторых вопросах привлечения юридических и физических лиц к административной ответственности» обозначило лишь направление правоприменительной практики в подобной ситуации. Так, меры административной ответственности не должны применяться, если правонарушение явилось следствием выполнения плательщиком разъяснений уполномоченного государственного органа, так как в данном случае будет отсутствовать вина плательщика, действовавшего в соответствии с полученным разъяснением уполномоченного государственного органа, а суд, орган, ведущий административный процесс, должен выносить постановление о прекращении дела об административном правонарушении.

Указанное письмо предусматривает обязательное наличие следующих обстоятельств, которые в совокупности могут служить основанием для прекращения дела: во-первых, письменное разъяснение было дано уполномоченным государственным органом, который наделен правом разъяснять применение норм законодательства; во-вторых, оно должно быть адресовано непосредственно плательщику, по запросу которого оно подготовлено; в-третьих, разъяснение уполномоченного государственного органа основано на полной и достоверной информации, представленной плательщиком в запросе.

По нашему мнению, совершение правонарушений в сфере налогообложения вследствие исполнения неправильных разъяснений налоговых органов является не основанием для освобождения от административной ответственности, а обстоятельством, исключающим административный процесс, – отсутствие в деянии плательщика, выполняющего письменные разъяснения налогового органа о применении актов налогового законодательства, состава административного правонарушения в сфере налогообложения. В данном случае при правонарушении, допущенном плательщиком в связи с выполнением письменного разъяснения, отсутствует вина плательщика и дело об административном правонарушении должно прекращаться по п. 2 ч. 1 или п. 2 ч. 2 ст. 9.6 ПИКоАП. В то же время плательщик обязан надлежаще исполнить налоговое обязательство в полном размере, так как письменное разъяснение налогового органа не соответствовало налоговому законодательству.

Таким образом, необходимо детальное правовое регулирование издания письменных разъяснений налоговыми органами, их обязательности (необязательности) выполнения плательщиками, а также правовых последствий в случае следования неправильным письменным разъяснениями, которые привели к совершению административного правонарушения в сфере налогообложения. Практика отнесения правонарушений, совершенных в результате исполнения письменных разъяснений налоговых органов, не со-

ответствующих актам законодательства, к обстоятельствам, исключающим административный процесс, должна иметь нормативное основание на уровне КоАП и НК, которое позволит исключить двузначное толкование предписаний актов налогового законодательства государственными органами и должностными лицами при решении вопроса о привлечении (непривлечении) к административной ответственности за нарушение налогового законодательства.

УДК 342.9

О.И. Левшук

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКИ НА СТАДИИ ПОДГОТОВКИ ДЕЛ ОБ АДМИНИСТРАТИВНЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЯХ К РАССМОТРЕНИЮ

Подготовка дел об административных правонарушениях к рассмотрению является юридически значимой стадией административного процесса, которая выражается в собирании доказательств, позволяющих установить обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения дела. В ходе подготовки дел об административных правонарушениях к рассмотрению должностные лица, наделенные административно-юрисдикционными полномочиями, принимают меры к восстановлению нарушенных прав и законных интересов физических и юридических лиц, возмещению причиненного противоправными действиями вреда, а также реализуют меры обеспечения административного процесса с целью полного, всестороннего и объективного исследования обстоятельств совершения административных правонарушений.

Одним из критериев оценки административно-юрисдикционной деятельности является ее эффективность, которая определяется исходя из соотношения показателей численности совершенных правонарушений и количества лиц, привлеченных к административной ответственности. Однако анализ правоприменительной практики показывает, что из-за отсутствия правовой урегулированности отдельных вопросов, связанных с подготовкой дел об административных правонарушениях к рассмотрению, возникают проблемы, требующие научного осмысления и формирования предложений по их разрешению. В частности, в ч. 2 ст. 10.1 ПИКоАП изложены основания приостановления подготовки дел об административных правонарушениях к рассмотрению (в случаях назначения экспертизы, направления запроса в компетентные органы иностранного государства, проведения действий по установлению личности правонарушителя). Вместе с тем по общему правилу срок подготовки дела об административном правонарушении к рассмотрению составляет 10 суток с момента начала административного процесса. По истечении данного срока должностное лицо органа, ведущего процесс, обязано составить протокол об административном правонарушении либо вынести постановление о прекращении дела об административном правонарушении. При этом прекратить дело возможно при наличии обстоятельства, исключающего административный процесс (ст. 9.6 ПИКоАП), либо при неустановлении личности правонарушителя. Также прекращению подлежат дела в случаях освобождения лица, совершившего административное правонарушение, от ответственности при малозначительности правонарушения, предотвращения вредных последствий правонарушения, добровольного возмещения или устранения причиненного вреда либо исполнения возложенной на лицо обязанности, за неисполнение которой налагается административное взыскание; совершения правонарушения физическим лицом под влиянием угрозы или принуждения в силу материальной, служебной или иной зависимости; совершения правонарушения военнослужащим или лицом, на которое распространяется действие дисциплинарных уставов или специальных положений о дисциплине; совершения правонарушения жертвой торговли людьми.

Однако остается открытым вопрос о том, какое решение должно быть принято на стадии подготовки дела об административном правонарушении к рассмотрению, если личность правонарушителя известна, его объяснения имеются в материалах дела, но во время подготовки дела он скрылся от органа, ведущего административный процесс (его местонахождение неизвестно), что не позволяет должностному лицу составить протокол об административном правонарушении, несмотря на доказанность вины лица. Законом не предусмотрена возможность по данному основанию принять решение о приостановлении подготовки дела об административном правонарушении к рассмотрению, а также о прекращении дела об административном правонарушении.

Для разрешения исследуемой проблемы видится необходимым обратиться к УПК и заимствовать отдельные его положения. В частности, в ст. 246 данного закона сказано, что в случае сокрытия обвиняемого от органа уголовного преследования либо неустановления его местонахождения приостанавливается предварительное следствие. После этого следователем и органом дознания принимаются меры по установлению местонахождения обвиняемого, его розыску. Производство по приостановленному уголовному делу подлежит прекращению по истечении срока давности привлечения к уголовной ответственности.

Учитывая изложенное, предлагается ч. 2 ст. 10.1 ПИКоАП дополнить и изложить в следующей редакции: «Подготовка дела об административном правонарушении к рассмотрению может быть приостановлена:

- 1) при назначении экспертизы – на срок проведения экспертизы;
- 2) при направлении запроса в компетентные органы иностранных государств – до получения ответа на запрос;
- 3) при проведении действий по установлению лица, подлежащего привлечению к административной ответственности, либо местонахождения лица, привлекаемого к административной ответственности, – до установления указанного лица, местонахождения лица, привлекаемого к административной ответственности.»

После приостановления подготовки дела об административном правонарушении к рассмотрению осуществляется комплекс розыскных мероприятий по установлению местонахождения лица, в отношении которого ведется административный процесс. Если установить местонахождение последнего не представится возможным в течение срока привлечения к административной ответственности, то на основании п. 3 ч. 1 ст. 9.6 ПИКоАП (ввиду истечения сроков наложения административного взыскания) дело об административном правонарушении подлежит прекращению.

Таким образом, приведение норм в соответствие с потребностями практики и урегулирование на законодательном уровне вопросов, связанных с осуществлением административно-юрисдикционной деятельности, позволят успешно решать задачи, стоящие перед органами, ведущими административный процесс.