

УДК 34

### ПРОКУРОРСКИЙ НАДЗОР В СИСТЕМЕ НАЛОГОВЫХ ПРОЦЕДУР

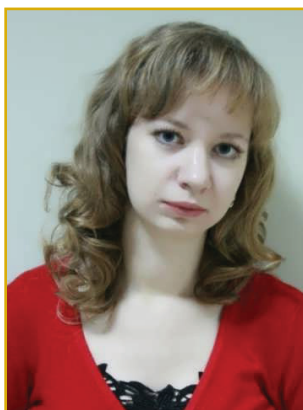
© 2018

**О. И. Лютова**

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского

Исследуются некоторые особенности прокурорского надзора за исполнением законодательства о налогах и сборах. Особое внимание уделяется вопросу о полномочиях прокуратуры в налоговых отношениях в связи с отсутствием нормативно установленного срока в процедуре взыскания.

*Ключевые слова:* прокурорский надзор, налоги и сборы, налогоплательщик, налоговые процедуры, процедура взыскания, полномочия органов прокуратуры.



**О. И. Лютова**

*Доцент кафедры административного  
и финансового права Нижегородского  
государственного университета  
им. Н.И. Лобачевского,  
кандидат юридических наук*

Как известно, участники основных налоговых отношений, связанных с их исчислением и уплатой, исчерпывающим образом перечислены в ст. 9 НК РФ<sup>1</sup>, а именно, это налогоплательщики (плательщики сборов и страховых взносов), налоговые и таможенные органы. При этом очевидно, что круг участников налоговых отношений не ограничивается указанными в НК РФ лицами. В частности, интересы публично-правовых образований в сфере налогообложения могут представлять, в том числе, органы прокуратуры Российской Федерации.

Так, в сфере налогообложения и сборов не исключены и, например, представления прокурора, внесенные им в рамках осуществления прокурорского надзора за исполнением законов. При этом возможность обжалования представлений прокурора не только следует из положений Федерального закона от 17 января 1992 г. N 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации»<sup>2</sup>, но и не раз была дополнительно подтверждена судебной практикой, например в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 24 февраля 2005 г. N 84-О<sup>3</sup>, Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 3 (2015) (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 25 ноября 2015 г.)<sup>4</sup>.

Кроме того, актуальная необходимость осуществления прокурорского надзора подчеркнута в специальном нормативном акте подзаконного характера, предназначенном для обеспечения реализации положений федерального законодательства, а именно в Приказе Генпрокуратуры России от 9 июня 2009 г. N 193 «Об организации прокурорского надзора за исполнением законодательства о налогах и сборах»<sup>5</sup>,

согласно которому «надзор за исполнением налогового законодательства – самостоятельное направление прокурорского надзора, предметом которого является исполнение налогового законодательства, действующего на территории РФ, налоговыми органами, органами Федерального казначейства, банками и другими кредитными организациями, органами МВД, руководителями коммерческих и некоммерческих организаций; соответствие законам правовых актов, издаваемых перечисленными органами, а также представительными (законодательными) и исполнительными органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления по вопросам налогообложения».

Как справедливо подчеркнула В.И. Титова, в предмет прокурорского надзора входит круг правоотношений, определяющих обязанности налогоплательщиков и устанавливающих ответственность за уклонение от уплаты налоговых платежей. Неуплата обязательных платежей, рассматриваемая как неисполнение конституционной обязанности и действующего законодательства, негативно отражается на состоянии доходной части бюджета, причиняет ущерб государственным экономическим интересам<sup>6</sup>.

Для обеспечения баланса частных и публичных интересов, очевидно, что помимо этого необходимо не только адекватное правовое регулирование полномочий органов, осуществляющих прокурорский надзор, но и установление ограничений в целях реализации и эффективной защиты прав частных субъектов налоговых отношений. К сожалению, достаточно часты примеры так называемых «безграничных» полномочий органов государственной власти именно в области налогообложения и сборов, что ведет к попранию прав налогоплательщиков. Например, распространенной практикой последних лет является использование налоговым органом гражданско-правовых процедур взыскания налогов и сборов при невозможности по каким-либо причинам получить удовлетворение механизмами налогового законодательства.

В этой связи весьма показательной и требующей дальнейшей теоретической и нормативно-правовой разработки считаем процедуру взыскания неуплаченных налогов и сборов, а именно вопросы ограничения полномочий государственных органов, в том числе прокурорских, в соответствующем налоговом процессе.

Прежде всего, эти вопросы связаны с соблюдением различными государственными органами сроков процедур взыскания. Как известно, поскольку

исполнительная власть является единой (ст. 10 Конституции РФ), а человек, его права и свободы являются высшей ценностью (ст. 2 Конституции РФ), несвоевременное исполнение своих функций одним органом исполнительной власти (в частности, несвоевременная передача информации от этого органа власти другому) не может продлевать следующих из закона и подтверждаемых судебной практикой предельных сроков на применение принуждения к налогоплательщику<sup>7</sup>. Тот же подход должен иметь место и в том случае, если, например, в суд в порядке ст. 39 КАС РФ<sup>8</sup> обращается прокурор, а не налоговый орган. Прокурор не может располагать большими (а тем более бесконечными) сроками на обращение в суд, чем они установлены для специализированного органа. Иными словами, крайний момент времени, до наступления которого к налогоплательщику может быть применено принуждение, подлежит определению по отношению ко всей системе органов власти, а не к отдельному органу и не к отдельному должностному лицу. В противном случае срок на применение неблагоприятных последствий будет неопределенным. То, что совокупность сроков должна исчисляться в интересах налогоплательщика в отношении всей системы органов власти, а не в отношении каждого органа в отдельности, следует, в частности, из Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29 ноября 2005 г. N 7528/05<sup>9</sup>.

Подобным образом сходная проблема разрешена в п. 5 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 29 сентября 2015 г. N 43 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности»: по смыслу п. 1 ст. 200 ГК РФ при обращении в суд органов государственной власти, органов местного самоуправления, организаций или граждан с заявлением в защиту прав, свобод и законных интересов других лиц в случаях, когда такое право им предоставлено законом (ч. 1 ст. 45 и ч. 1 ст. 46 ГПК РФ, ч. 1 ст. 52 и чч. 1 и 2 ст. 53, ст. 53.1 АПК РФ), начало течения срока исковой давности определяется исходя из того, когда о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права, узнало или должно было узнать лицо, в интересах которого подано такое заявление<sup>10</sup>.

Примечателен тот факт, что при обсуждении проекта данного Постановления Пленума ВС РФ предлагалось установить, что при обращении прокурора

в суд в защиту интересов публично-правовых образований исковая давность должна начинаться течь с момента, когда о нарушении узнал прокурор.

Представляет интерес позиция Э.Л. Панеях и В.В. Новикова о том, что любое контрольно-надзорное ведомство выбирает при участии законодателя меру собственной подозрительности. От этой меры зависит, насколько дотошно и подробно ведомство отыскивает нарушения в подконтрольной сфере. Наименее подозрительные ведомства позволяют многим нарушителям избежать санкций, наиболее подозрительные – применяют санкции ко многим невиновным<sup>11</sup>. По мнению Д.В. Тютина, «с этой точки зрения степень «подозрительности» ФНС России в настоящее время существенно ограничена законодателем и судебной практикой»<sup>12</sup>.

Однако проверки, проводимые органами прокуратуры, ограничены в значительно меньшей степени. В соответствии с ч. 3 ст. 1 федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» положения данного федерального закона, устанавливающие порядок организации и проведения проверок, не применяются при осуществлении прокурорского надзора (за исключением случаев проведения органами государственного контроля (надзора), органами муниципального контроля проверок по требованию прокурора)<sup>13</sup>. Как установлено в п. 2 ст. 21 федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации», проверки исполнения законов проводятся на основании поступившей в органы прокуратуры информации о фактах нарушения законов, требующих принятия мер прокурором. Однако каких-либо конкретных правил и ограничений по проведению прокурорских проверок частных субъектов в данном федеральном законе (как, впрочем, и в каком-либо ином) фактически не предусмотрено. При этом в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 27 января 2011 г. N 90-О-О достаточно обобщенно указано, что положения Федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации», закрепляющие обязательность исполнения требований прокурора, вытекающие из его полномочий (ст. 6) и устанавливающие предмет надзора и полномочия прокурора при осуществлении надзора за исполнением законов (ст. ст. 21 и 22), обеспечивают выполнение прокуратурой Российской Федерации

возложенных на нее функций и сами по себе не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права заявителя<sup>14</sup>.

Таким образом, вопросы полномочий прокуратуры в налоговых отношениях вообще и в процедуре взыскания полагаем открытыми к обсуждению и требующими дальнейшего законодательного усовершенствования. ■

#### *Библиографический список*

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // СЗ РФ. 2014. N 31. Ст. 4398.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.
3. Федеральный закон от 17.01.1992 N 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации» // СЗ РФ. 2015. N 47. Ст. 4472.
4. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 N 21-ФЗ // СЗ РФ. 09.03.2015. N 10. Ст. 1391.
5. Федеральный закон от 26.12.2008 N 294-ФЗ (ред. от 03.08.2018) «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» // СЗ РФ. 2008. N 52 (ч. 1). Ст. 6249.
6. Приказ Генпрокуратуры России от 9.07.2009 N 193 «Об организации прокурорского надзора за исполнением законодательства о налогах и сборах» // Законность. 2009. N 8.
7. Определение Конституционного Суда РФ от 24.02.2005 N 84-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Моторичевой Ирины Ивановны на нарушение ее конституционных прав положениями статьи 24 Федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
8. Определение Конституционного Суда РФ от 27.01.2011 N 90-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Межрегиональная экспертная организация «Дельта» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 6, пунктом 1 статьи 21 и пунктом 1 статьи 22 Федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
9. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 29.09.2015 N 43 (ред. от 07.02.2017) «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2015. N 12.
10. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 3 (2015) (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 25 ноября 2015 г.) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. N 6.

11. Постановление Президиума ВАС РФ от 29.11.2005 N 7528/05 по делу N A19-20572/04-43 // Вестник ВАС РФ. 2006. N 6.

12. Титова В.Н. Предупреждение налоговых правонарушений и преступлений средствами прокурорского надзора: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. 218 с.

13. Тютин Д.В. Налоговое право // СПС «КонсультантПлюс».

14. Панеях Э.Л., Новиков В.В. Излишне подозрительное ведомство: последствия «палочной» системы для работы Федеральной антимонопольной службы // Серия «Аналитические записки по проблемам правоприменения» / Институт проблем правоприменения Европейского университета. СПб., 2014 [Электронный ресурс]. URL: [http://www.enforce.spb.ru/images/analit\\_zapiski/Web\\_IRL\\_2014\\_02\\_PolicyMemo\\_EllaPaneyakh\\_Novikov\\_FAS\\_bur\\_expansion.pdf](http://www.enforce.spb.ru/images/analit_zapiski/Web_IRL_2014_02_PolicyMemo_EllaPaneyakh_Novikov_FAS_bur_expansion.pdf) (дата обращения: 10.07.2018).

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.

<sup>2</sup> Федеральный закон от 17.01.1992 N 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации» // СЗ РФ. 2015. N 47. Ст. 4472.

<sup>3</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 24.02.2005 N 84-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Моторичевой Ирины Ивановны на нарушение ее конституционных прав положениями статьи 24 Федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>4</sup> Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 3 (2015) (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 25 ноября 2015 г.) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. N 6.

<sup>5</sup> Приказ Генпрокуратуры России от 9.07. 2009. N 193 «Об организации прокурорского надзора за исполнением законодательства о налогах и сборах» // Законность. 2009. N 8.

<sup>6</sup> Титова В.Н. Предупреждение налоговых правонарушений и преступлений средствами прокурорского надзора: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. 218 с.

<sup>7</sup> Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // СЗ РФ. 2014. N 31. Ст. 4398.

<sup>8</sup> Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 N 21-ФЗ // СЗ РФ. 2015. N 10. Ст. 1391.

<sup>9</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 29.11.2005 N 7528/05 по делу N A19-20572/04-43 // Вестник ВАС РФ. 2006. N 6.

<sup>10</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 29.09.2015 N 43 (ред. от 07.02.2017) «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2015. N 12.

<sup>11</sup> Панеях Э.Л., Новиков В.В. Излишне подозрительное ведомство: последствия «палочной» системы для работы Федеральной антимонопольной службы // Серия «Аналитические записки по проблемам правоприменения» / Институт проблем правоприменения Европейского университета. СПб., 2014 [Электронный ресурс]. URL: [http://www.enforce.spb.ru/images/analit\\_zapiski/Web\\_IRL\\_2014\\_02\\_PolicyMemo\\_EllaPaneyakh\\_Novikov\\_FAS\\_bur\\_expansion.pdf](http://www.enforce.spb.ru/images/analit_zapiski/Web_IRL_2014_02_PolicyMemo_EllaPaneyakh_Novikov_FAS_bur_expansion.pdf) (дата обращения: 10.07.2018).

<sup>12</sup> Тютин Д.В. Налоговое право // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>13</sup> Федеральный закон от 26.12.2008 N 294-ФЗ (ред. от 03.08.2018) «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» // СЗ РФ. 2008. N 52 (ч. 1). Ст. 6249.

<sup>14</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 27.01.2011 N 90-О-О // СПС «КонсультантПлюс».

## PROSECUTORIAL SUPERVISION IN THE SYSTEM OF TAX PROCEDURES

***O. I. Lyutova***

Associate Professor, Department of Administrative and Financial Law, Faculty of Law,  
Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Candidate of Sciences (Law)

The author investigates some features of prosecutorial supervision over the implementation of legislation on taxes and fees. Particular attention is paid to the issue of the powers of the Prosecutor's office in tax relations, due to the lack of a regulatory deadline in the recovery procedure.

**Keywords:** prosecutorial supervision, taxes and fees, taxpayer, tax procedures, collection procedure, powers of the prosecution authorities.