

# Правосубъектность налогового органа в сфере контроля

## Legal personality of the tax authority in the sphere of control

**Пименов С.Д.**

Юрисконсульт АО «Концерн «Гранит-Электрон», соискатель ИГП РАН  
e-mail: Mr.pimenov91@mail.ru

**Pimenov S.D.**

Legal advisor at JSC Concern Granit-Electron, applicant for the Institute of Geological Research of the Russian Academy of Sciences  
e-mail: Mr.pimenov91@mail.ru

### Аннотация

В статье исследуется правосубъектность налоговых органов в сфере контроля в условиях формирования современной концепции правового регулирования налоговых отношений. Автор акцентирует внимание на проблеме необоснованного расширения объема полномочий налогового органа, свидетельствующей об отклонении от закрепленных законом параметров его правосубъектности в результате реализации налоговым органом контрольной политики в инструменты подавления экономической самостоятельности хозяйствующих субъектов.

**Ключевые слова:** правосубъектность, налоговый орган, организация, налоги, налоговый контроль, фискальное администрирование.

### Abstract

The article examines the legal personality of tax authorities in the sphere of control in the context of the formation of a modern concept of legal regulation of tax relations. The author focuses on the problem of an unjustified expansion of the scope of powers of the tax authority, indicating a deviation from the parameters of its legal personality established by law. As a result, the implementation of the control and supervisory function by the tax authority can lead to the transformation of tax policy instruments into instruments for suppressing the economic independence of business entities.

**Keywords:** legal personality, tax authority, organization, taxes, tax control, fiscal administration.

В условиях формирования современной правовой модели регулирования налоговых отношений, основанной на развитии интегративной концепции права, «...вызывающей конвергенцию различных направлений к пониманию права» [10, С. 61-72.], проблемы реализации организациями налоговой правосубъектности приобретают актуальность и нуждаются в изучении, а совершенствование представлений о налоговой правосубъектности является наиболее перспективным направлением в налоговом праве.

Изменение подходов в регулировании налоговых отношений, формирование цифровой модели фискального администрирования, нацеленной на сокращение налоговых обязанностей и административных процедур, приводит к трансформации налоговой правосубъектности сторон налогового обязательственного правоотношения. В своих трудах Х.В. Пешкова

(Белгородцева) указывала о необходимости выработки новых подходов в праве «Тем самым в связи с цифровизацией экономики необходимо выработать принципиально новые подходы к построению правовых отношений между государством в лице органов власти и учреждений и гражданами, организациями, образно говоря - "государством и бизнесом"» [11, С. 9-13.].

Исследование налоговой правосубъектности организаций, выступающих фискальными должниками в рамках налогового обязательственного правоотношения, заставляет задуматься над проблемой реализации правосубъектности фискальных кредиторов, в роли которых выступают налоговые, таможенные и иные органы, являющиеся для целей применения бюджетного законодательства администраторами доходных источников, а для целей налогово-правового регулирования организациями, т.е. юридическими лицами [5, С.33-5,12. С.29]. По мнению Н.И. Химичевой, «...совокупность прав и обязанностей государственных органов можно охарактеризовать не только как его правосубъектность, а как компетенцию, отражающую основные направления деятельности субъекта (т.е. его предназначение, конкретную сферу деятельности и совокупность полномочий — прав и обязанностей)» [13, С.56]. В налоговом праве понятие компетенции в связи с правосубъектностью уполномоченных органов применимо также, как и в бюджетном праве.

Налоговая инспекция является юридическим лицом, образованным в соответствии с российским законодательством. Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» указано, что «Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы являются юридическими лицами, имеют бланк и печать с изображением Государственного герба Российской Федерации и со своим наименованием, иные печати, штампы и бланки установленного образца, а также счета, открываемые в соответствии с законодательством Российской Федерации» [14]. А согласно ст. 11 НК РФ понятие организация охватывает собой, в том числе юридические лица. Таким образом, налоговые органы являются организациями для целей применения НК РФ, реализующие контрольно-надзорную функцию в сфере налогообложения и сборов.

В юридической литературе дискуссионным является вопрос о том, можно ли рассматривать налоговый орган в качестве стороны налогового обязательственного правоотношения. В одном случае ученые полагают, что стороной налогового обязательства, помимо налогоплательщика, выступает государство. В другом случае в качестве субъекта налогового обязательства называют налоговый орган, обосновывая это тем, что в современных условиях в сфере фискального администрирования все большую популярность приобретают соглашения, заключаемые между налогоплательщиками и налоговыми органами, на основании которых объем налоговых прав и обязанностей определяется как для налогоплательщика, так и для налогового органа [1, С.103]. Более того, обоснованность подхода о том, что стороной налогового обязательства выступает не государство, а налоговый орган, объем налоговых прав и обязанностей которого корреспондирует правам и обязанностям подконтрольного субъекта (налогоплательщика), подтверждается положениями НК РФ о том, что налоговый орган не может быть представителем налогоплательщика, а ответственность налоговых органов за нарушение законодательства РФ о налогах и сборах возникает в форме начисления процентов за нарушение сроков принятия решения и совершения иных действий управленческого характера в пользу налогоплательщика, а также в форме возмещения убытков, причиненных налогоплательщикам в ходе проведения мероприятий налогового контроля.

Исследование правосубъектности налогового органа предполагает, прежде всего, изучение вопросов реализации контрольно-надзорной функции в сфере налогообложения и сборов. Однако это отнюдь не означает, что деятельность налоговых органов регулируется только нормами финансового права [8, С.472-479] и не исключает применения отраслевых законов в сфере определения полномочий налоговых органов, к числу которых относятся КоАП РФ, Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)», ГК РФ и др.

На сегодняшний день мы наблюдаем расширение объема полномочий налогового органа, что вызвано, с одной стороны, цифровой трансформацией фискального администрирования, а с другой стороны, отклонением от концепции «трехвидовой системы федеральных органов исполнительной власти,.... следствием чего выступает смешение компетенций федеральных министерств, служб и агентств» [6, С.135-137].

В условиях формирования цифровой модели фискального администрирования объем полномочий налогового органа существенно увеличился. Фактически налоговый орган осуществляет не только контрольно-надзорную функцию, но и функцию по исчислению и уплате налога. Информационные системы, обеспечивающие фискальное администрирование, позволяют без участия налогоплательщика определить элементы юридического состава налога [4], а в условиях создания правового режима единого налогового счета налоговый орган самостоятельно распределяет между бюджетами бюджетной системы поступившую от налогоплательщика сумму единого налогового платежа с учетом возникшего у налогоплательщика размера налоговой обязанности и недоимки.

Очевидно, что новые функции налогового органа и возникающие в связи с их реализацией проблемы требуют создания дополнительных гарантий и инструментов защиты прав налогоплательщиков, позволяющих обеспечить реализацию одной из основных функций финансового (налогового) права – защиты прав участников гражданского оборота на распоряжение финансами.

Объем полномочий налогового органа и ответственности в сфере управления, а следовательно, параметры правосубъектности налогового органа изначально базировались на функциональном подходе к правовому регулированию управления развитием экономики, разработанному в теории административного права в советский период времени [2, С.160-170] и воплощенном в Указе Президента РФ № 314. Речь идет, прежде всего, о разграничении нормотворческих и контрольно-надзорных функций в сфере налогообложения между Министерством финансов РФ и Федеральной налоговой службой России.

Однако проведенный анализ показывает, что в результате отклонения от концепции трехуровневой системы государственного управления [3, С.13-16] правоспособность налогового органа нередко выходит за рамки НК РФ. Появление в письмах ФНС и Приказах ФНС для служебного пользования дополнительных налоговых обязанностей, процедур, форм реализации контрольно-надзорной функции приводит к формированию параллельного правового регулирования налоговых отношений, а фактически к наделению налоговых органов полномочиями, не закрепленными законом [7, С.111-119]. Так, налоговые органы издаются письма, которые сокращают сроки проведения камеральных проверок по декларациям [15], дают возможность требовать у проверяемого налогоплательщика документы, подтверждающие обоснованность применения налоговых льгот [16]. Кроме того, налоговые органы реализуют не предусмотренные НК РФ формы предпроверочного анализа. Это вступает в противоречие с п. 3 ст. 30 НК РФ, согласно которому налоговые органы

действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством РФ.

Учитывая изложенное, налоговые органы не вправе осуществлять действия, которые не предусмотрены законодательством РФ о налогах и сборах, и не входят в перечень их прав и (или) обязанностей.

Помимо отклонения от функционального подхода, непосредственно связанного с теорией государственного управления, необоснованное расширение объема полномочий налогового органа, свидетельствующее об отклонении от закрепленных законом параметров его правосубъектности, может быть вызвано:

1) правовой неопределенностью отдельных положений НК РФ. В определении № 821-О/2022 КС РФ в очередной раз подчеркнул правовую неопределенность п.2 ст.93.1 НК РФ и риски злоупотребления при ее применении. В контексте правоприменительной практики положения п. 2 ст. 93. 1 НК РФ позволяют налоговым органам произвольно истребовать у налогоплательщика документы и сведения о его хозяйственной деятельности за несколько налоговых периодов без проведения налоговых проверок, без указания конкретных сделок и обоснования необходимости их истребования [17];

2) использованием в правоприменительной практике понятий и категорий, отсутствующих в действующем законодательстве, к числу которых относятся «налоговая выгода», «налоговая реконструкция», «дробление бизнеса», «технические компании»;

3) сложившемся в НК РФ подходом к правовому регулированию согласительных процедур «... расширяющим сферу административного усмотрения и способствующем постепенному переходу от нормативного к индивидуальному регулированию» [9, С.31-34].

Реализация налоговым органом контрольно-надзорной функции обеспечивается применением не предусмотренных НК РФ юридических конструкций при взыскании недоимки. Это обосновывается КС РФ в Постановлении от 08.12.2017 № 39-П, в котором закреплена возможность взыскания сумм налоговой недоимки и пени, числящимися за организациями, с должностных лиц этих организаций, признанных виновными в совершении преступления, или в отношении которых уголовное преследование было прекращено по нереабилитирующим основаниям (например, в результате амнистии или в связи с истечением сроков давности). При этом, как указано в Постановлении КС РФ, сам факт вынесения обвинительного приговора или прекращения уголовного дела не может расцениваться как безусловно подтверждающий виновность физического лица в причинении имущественного вреда.

Суд также указал, что в целях предотвращения взыскания недоимки в двойном размере взыскание денежных средств с физического лица в счет возмещения причиненного ущерба возможно лишь при исчерпании либо отсутствии других правовых оснований для ее взыскания (т.е. после внесения в ЕГРЮЛ сведений о прекращении деятельности организации либо установления судом того, что организация является фактически недействующей и (или) что взыскание невозможно). Если же будет установлено, что организация является «прикрытием» (т.е. несамостоятельным участником экономической деятельности), то взыскание с физического лица ущерба возможно и до исчерпания других способов взыскания недоимки.

Исследуя налоговую правосубъектность фискального органа в сфере контроля, необходимо отметить, что в НК РФ отсутствуют составы налоговых правонарушений, субъектом которых выступает фискальный администратор. Вместе с тем налоговый орган несет ответственность в форме возмещения

убытков, причиненных налогоплательщику вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а также в форме начисления процентов за нарушение сроков принятия решений и совершения иных действий управленческого характера в пользу налогоплательщика.

Из анализа судебной практики следует, что суды, признавая позицию налогового органа для привлечения его к деликтной ответственности в виде взыскания убытков, учитывают наличие следующих условий: противоправность действий (бездействия) причинителя убытков, причинно-следственная связь между противоправными действиями (бездействием) и убытками, подтверждение размера понесенных убытков [18]. При этом, по мнению судов, реализация налоговым органом принудительного порядка исполнения налоговой обязанности в разрез с действующим законодательством не является основанием для взыскания с налогового органа убытков. В Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 27.07.2021 № Ф06-6047/2021 по делу № А12-27826/2020 суд указал, что в соответствии с п. 2 ст. 103 НК РФ возмещению подлежат убытки, причиненные вследствие неправомерных действий налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, а направление требования об уплате налога исходя из ст. 82 НК РФ формой налогового контроля не является. Суд отказал во взыскании с налогового органа убытков, указав, что налоговый орган действовал в пределах своей компетенции, выставление требования не нарушало прав предпринимателя, поскольку сумма пени была рассчитана в нем верно [19].

Проведенное исследование позволяет выявить, что реализация налоговым органом правосубъектности может приводить к преобразованию инструментов налоговой политики в инструменты подавления экономической самостоятельности хозяйствующих субъектов. А установленный законодательством механизм привлечения налоговых органов к ответственности в форме возмещения убытков является достаточно сложным, что ослабляет гарантии защиты прав налогоплательщиков.

В таком случае создание эффективной модели взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков не представляется возможным, несмотря на активно внедряемые в механизм фискального администрирования согласительные процедуры.

## **Литература**

1. Васянина Е. Л. Актуальные проблемы налогового права: учебник / Е.Л. Васянина; под общ. ред. С.В. Запольского.-М.: ИНФРА-М, 2019.
2. Васянина Е.Л. Налоговое администрирование и налоговый контроль: проблемы осуществления, перспективы развития // Правовая политика и правовая жизнь. 2022. № 2.
3. Васянина Е.Л. Проблемы организации финансового контроля в Российской Федерации // Финансовое право. 2019. № 7.
4. Васянина Е.Л. Цифровая трансформация фискального администрирования: проблемы и перспективы правового регулирования // Налоги-журнал, 2023, №2.
5. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права РФ. — М. : Норма, 2000.
6. Гришковец А.А. Административная реформа: истоки, современное состояние, перспективы // Труды Института государства и права РАН. 2020. № 15 (2).
7. Запольский С.В., Васянина Е.Л. Об альтернативных правовых конструкциях регулирования финансовых отношений // Государство и право. 2023. № 3.
8. Кобзарь-Фролова М.Н. Правовое регулирование и правовая природа налогового контроля: взгляд с позиции административного права. Вестник Омской юридической академии. 2018. Том 15. № 4.

9. Овчарова Е.В. Место финансового права и административного принуждения в правовой системе Российской Федерации // Законодательство. 2023. № 6.
10. Палеха Р.Р. Интегративная концепция правопонимания как методологическая парадигма права // Вестник ВГУ. Серия: Право. 2021. № 1.
11. Пешкова (Белогорцева) Х.В. Взаимосвязь права и экономики на современном этапе: тенденции и перспективы: финансово-правовой аспект // Финансовое право. 2021. N 12.
12. Самылов И.В. Понятие и система коллективных субъектов права. // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2009. № 4.
13. Химичева Н.И. Субъекты советского бюджетного права. Саратов: Изд-во СГУ, 1979.
14. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // Российская газета. 2004. № 219.
15. Письмо ФНС России от 27.07.2018 № ММВ-20-15/85@ «О сокращении сроков камеральной проверки» // СПС «КонсультантПлюс»
16. Письмо ФНС России от 12.11.2020 № ЕА-4-15/18589 «О направлении формата реестра документов по льготе по НДС» // СПС «КонсультантПлюс»
17. Определение Верховного Суда РФ от 19.10.2021 N 305-ЭС19-5928(2) по делу N А40-145780/2016 // СПС «КонсультантПлюс»; Определение Верховного Суда РФ от 11.11.2021 N 305-ЭС21-20746 по делу N А40-274258/2018 // СПС «КонсультантПлюс»
18. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21.07.2021 № Ф04-3716/2021 по делу № А27-22709/2020 // СПС «КонсультантПлюс»
19. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 27.07.2021 N Ф06-6047/2021 по делу N А12-27826/2020