

Раздел V. Приглашаем к дискуссии

В рубрике «Приглашаем к дискуссии» размещаются материалы, присланные читателями журнала¹. Вместе с коллегами из разных регионов России мы постоянно обсуждаем актуальные, неоднозначные и необычные аспекты нормотворчества, толкования и применения законодательства всех областей права. В этой рубрике мы публикуем размышления по различным вопросам в научной и правоприменительной сфере.



Юрий Борисович Крысанов

налоговый адвокат,
LL. M, старший партнёр «Крысанов, Фёдорова и партнеры»

Брызгалину А. В.,
Генеральному директору группы
компаний «Налоги и финансовое право»,
главному редактору журнала
«Налоги и финансовое право»
г. Екатеринбург, Свердловская область,
ул. Луначарского, 77
620133

16.09.2022 г.

г. Владивосток

Глубокоуважаемый Аркадий Викторович! Глубокоуважаемые коллеги!

Имею честь засвидетельствовать Вам, Аркадий Викторович и Вашим коллегам, свое почтение за тот неустанный вклад в дело просвещения наших многочисленных налогоплательщиков.

Издаваемый Вами журнал не только говорит и обучает, Ваш журнал подсказывает и предлагает свою трибуну для обсуждения важных и животрепещущих тем, в том числе в области налогового администрирования, осуществляемого ФНС РФ в нашей стране.

С вашего позволения считаю просто необходимым, как говорится «излить душу», коснувшись форм и методов работы налоговых органов РФ в области налогового администрирования.

В одном из заседаний судебной коллегии АС Дальневосточного округа одна из уважаемых мной судей задала мне вопрос, касаемо сегодняшней темы, которую намерен поднять в данной статье: «Юрий Борисович, Вы что же хотите подвергнуть легитимность и законность создания налоговых органов? Этак мы далеко зайдем?!», на что я ответил: «Общество и Ваш покорный слуга желает поднять вопрос соблюдения налоговыми органами положений ст. 19 ч. 1 Конституции РФ».

1 Редакция журнала «Налоги и финансовое право» может отказать в публикации любого материала без объяснения причин. Редакция не корректирует текст и не вносит в него свои правки.

Кстати, суд кассационной инстанции 28.10.2020 г. отменил решения всех нижестоящих судебных инстанций, сославшись на то, что «...судами допущено существенное нарушение норм процессуального права, не рассмотрены все заявленные налогоплательщиком доводы...», но факт остается фактом.

К тому что будет Вами прочитано ниже, предпринимательское сообщество, как мне представляется, не готово!

Мне говорят, разве так можно и я отвечаю: да и как можно быстрее и больше должно быть таких голосов. Закон один для всех и это известная аксиома.

Итак, моя статья, надеюсь первая, из цикла мнение «вслух»:

«Как обязать налоговые органы в рамках налогового администрирования выполнять ст. 19 ч. 1 Конституции РФ?»

«Известно, — инспекция и ее должностные лица в порядке ст. 22, ст. 32 ч. 1 п. п. 1,4 ст. 33 п. п. 1 НК РФ и ст. 3,10 ФЗ «О налоговых органах РФ» обязаны соблюдать ряд конституционных принципов налогового администрирования: поддержание доверия граждан к Закону и государству; правовой определенности законодательных норм, предсказуемости законодательной политики государства, а также добросовестность² налогового администрирования³, в первые, например, сформулированного ВС РФ по делу АО «Бамтоннельстрой».

Исходя из указанного, у принципа добросовестности налогового администрирования несколько составляющих:

- а) учет законных интересов налогоплательщиков;
- б) недопустимость создания «...формальных условий для взимания налогов в повышенных размерах, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону»;
- в) установленный ЕСПЧ⁴ принцип легитимного ожидания (*legitimate expectation*) налогоплательщика, который в рамках проверки вправе ожидать от государственного органа действий, основанных на добросовестности и законности;
- г) «...налогоплательщик вправе полагать⁵, что налоговый орган, официально сообщаящий ему свое решение, действует в строгом соответствии с законодательством о налогах и сборах».

Первая составляющая администрирования развивает конституционный принцип законности (ст. 15 Конституции РФ); вторая — фактически указывает налоговым органам на конкретную проблему (ошибку) в системе налогового администрирования, которая должна быть решена (исправлена): на умышленный формализм в целях доначисления налога; третья и четвертая — подтверждают, что стороны равны, в части соблюдения Закона и слабая сторона (налогоплательщик сразу почему-то поставлен как таковая) вправе ожидать, что налоговые органы также в рамках своих полномочий действуют в соответствии с Законом.

Итак, сегодня о соблюдении налоговыми органами принципа легитимного ожидания налогоплательщика, который в рамках налоговых проверок (и неналоговых также, например, в рамках рабочих встреч «замененных» вместо «налоговых комис-

2 определение СКЭС ВС РФ от 16.02.2018 по делу № А33-17038/2015

3 определение СКЭС ВС РФ от 19.01.2018 по делу № А41-17865/2016

4 постановления ЕСПЧ по делам: *Jokela v. Finland*, *Bulves v. Bulgaria*, *S. A. Dangeville v. France*, *Intersplav v. Ukraine*

5 определение СКЭС ВС РФ от 03.02.2017 по делу № А26-8413/2015

сий») вправе ожидать от государственного органа действий, основанных на добросовестности и законности.

Напоминаем, что принцип поддержания доверия граждан к Закону, а равно и добросовестность⁶ всех его участников — это конституционные принципы, которым должны следовать правоприменители, включая налоговые органы, «...исходя из нормативного содержания принципа правового государства и конституционного принципа добросовестности, налогоплательщик не должен нести бремя неблагоприятных налоговых последствий, вызванных как неопределенностью⁷ положений законодательства, так и ненадлежащим применением норм государственными органами».

О каком доверии⁸ граждан к Закону и государству можно говорить, если несмотря на обязанность налоговых органов соблюдать Закон (ст. 32 ч. 1 п. 1 и ст. 33 п. 1-2 НК РФ), она давно и намеренно (об этом далее) не поддерживает доверие⁹ к себе налогоплательщиков, нарушая ему весь механизм защиты его прав, предусматривающего соблюдение Закона и гарантии сохранения этого доверия. Если же правомерные ожидания не учитываются, действия инспекции следует признать недобросовестными. В таком случае должны использоваться механизмы, которые понуждали бы государство обеспечивать доверие (см. правовую позицию КС РФ¹⁰ и определения¹¹ СКЭС ВС РФ, в которых было отмечено, что «применение ранее установленных условий реализации прав и свобод должно осуществляться на основе принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства», применительно к правовому статусу лица.

А теперь о наболевшем: о доверии граждан к налоговым органам.

Налоговые органы с 29.06.2004 года (п. 9 п. п. «а» Закона № 58-ФЗ от 29.06.2004 г.) действуют как неизвестная российскому праву единая централизованная система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

ФНС РФ, видимо делает вид¹², что ввиду отсутствия ссылки об этом в специальном законе (ФЗ «О налоговых органах РФ»), налоговые инспекции в рамках проверок должны действовать в силу ст. 11 НК РФ, ст. 50 ч. 3 ГК РФ и п. 11 «Положения о территориальных органах ФНС», утвержденного приказом Минфина РФ № 61н от 17.07.2014 г., как централизованная система, «...в соответствии с гражданским законодательством...», от своего имени приобретает и осуществляет имущественные и личные неимущественные права.

Но тут то и появляются многочисленные факты недоверия — однако..., как же так..., а почему..., ничего себе..., а на каком основании..., а почему все молчат-то...?!

Первый повод о недоверии налогоплательщиков к Закону и соответственно к действиям налоговых органов исключительно в призме положений ст. 19 ч. 1 и ст. 57 Конституции РФ в корреспонденции с содержанием ст. 3 ч. 5, абз. 3 и ч. 6, ст. 32 ч. 1 п. п. 1,4 и ст. 33 п. п. 1-2 НК РФ.

6 постановление КС РФ от 26.06.2014 № 19-П

7 постановление КС РФ от 28.02.2019 № 13-П

8 определения - СКЭС ВС РФ от 06.03.2018 по делу № А53-18839/2016, от 03.02.2017 по делу № А26-8413/2015 и от 21.02.2017 по делу № А40-89628/2015

9 постановление КС РФ от 24.05.2001 № 8-П

10 определения КС РФ от 03.03.2015 № 417-О, от 02.04.2015 № 583-О

11 определение СКЭС ВС РФ: от 06.03.2018 по делу № А53-18839/2016

12 см. выдержку из «Политическое завещание или принципы управления государством», кардинала и государственного деятеля Франции Арман-Жана де Плаесси Ришельё – «...солдат рассуждает о том, как следовало бы поступить его капитану, а капитан – о недостатках полковника, полковник находит повод для критики генерала, а генерал порицает и осуждает политику двора, и никто не занимается своим непосредственным делом и не думает выполнять свои прямые обязанности»

Гражданский Кодекс РФ, часть 1 раздел 2 «лица», главы «юридические лица», параграф 7 «унитарные организации», подраздел 2 «учреждения», и в том числе ст. 50 ч. 3 ГК РФ в корреспонденции с положениями ст. 2 ч. 1-2 ГК РФ и ст. 1 ФЗ «О налоговых органах РФ» не предусматривают создания такой организационной –правовой формы — централизованная система государственного учреждения; ст. 123.21 ГК РФ в корреспонденции с положениями ст. 2 ч. 1-2 ГК РФ и ст. 1 ФЗ «О налоговых органах РФ» также не предусматривает такой формы учреждения — централизованная система; ст. 123.22 ГК РФ в корреспонденции с положениями ст. 2 ч. 1-2 ГК РФ и ст. 1 ФЗ «О налоговых органах РФ» также не предусматривает создания бюджетного учреждения в форме централизованной системы; ФЗ «О некоммерческих организациях» в корреспонденции с положениями ст. 2 ч. 1-2 ГК РФ и ст. 1 ФЗ «О налоговых органах РФ» также не предусматривает создание бюджетного государственного учреждения (ст. 9.2) в форме централизованной системы, как и вообще не содержит расшифровки, что такое централизованная система, как и не содержит ст. 2 ФЗ «О налоговых органах РФ» и п. 4 постановления правительства № 506 от 30.09.2004 г., утвердившего «Положение о ФНС».

Второй повод, а где можно в законодательстве РФ, как нам представляется, неизвестно, ознакомиться, а какими же Законами, нормативными актами эта централизованная система регулируется?

Ответ ясен, их нет.

Более того, представляя интересы одного из предприятий Дальнего Востока был впервые в рамках судебного спора поднят этот вопрос путем подачи жалобы в Конституционный суд РФ (определение № 2459-О от 27.09.2018 г. прилагаем).

И если прочесть это определение (почему-то юридическое сообщество РФ этот вопрос как-то опустило своим вниманием в отличие от зарубежных специалистов, но мы сейчас не об этом), то возникает, по нашему мнению, однозначный ответ: судебная система РФ не готова толковать централизованную систему!!!

Ведь за этим же потянутся обращения по поводу МВД РФ (ст. 4 ч. 1 ФЗ «О полиции»), прокуратуры РФ (ст. 1 ч. 1 ФЗ «О прокуратуре РФ»), СК РФ (ст. 5 ч. 1 ФЗ «О СК РФ»)?!

Они все централизованные системы!!!

Третий повод обращения, как нам представляется, к законодательству РФ, а где в нём можно ознакомиться с никому неизвестными правами и обязанностями, как самой системы, так и её уполномоченных органов и должностных лиц?

Их также нет.

В рамках подачи жалобы в КС РФ мы обратились в Государственную Думу РФ, комитет по бюджету и финансам и комитет по государственному строительству и законодательству, от которых мы получили заслуживающий внимание ответ, заинтересовавший только второй из указанных комитетов (прилагаем).

Четвертый повод обращения, а какими учредительными документами данная система регулируется?

Законодательству РФ, как нам представляется, также неизвестны имущественная и иная ответственность этой системы, т. к. все указанное выше не оговорено ни в ст. 30 ч. 1 НК РФ, ни в ст. 2 ФЗ «О налоговых органах РФ», ни в ст. 123.21-123.22 ч. 1, ст. 186 ГК РФ, ни в ст. 6 Бюджетного Кодекса РФ, ни в ст. 9.1-9.2 ФЗ «О некоммерческих организациях», ни в п. 6 абз. 2 постановления ПВАС РФ № 57 от 30.07.2013 г. и ни в письме ФНС РФ № ЕД-4-3/18669 от 18.10.2013 г. (№ СА-4-7/16692 от 22.08.2014 г.).

Как и отсутствует Федеральный Закон «О централизованной системе», как таковой?!

Как, например, ФЗ «Об ООО», «О некоммерческих организациях», «О профсоюзах», где обо всём, о чём мы сообщаем, подробно прописано.

Как вывод. Налоговые обязанности государство осуществляет через неизвестный субъект гражданского права — централизованную систему.

В системе же действующего налогового регулирования не исключается использование институтов и норм гражданского законодательства. Этот вывод не ставится под сомнение и требованием, содержащимся в п. 3 ст. 2 ГК РФ.

К тому же, нигде не сказано, например, что централизованная система — это организационно-правовая форма. Или еще что-то?!

Нигде.

И в т. ч. в постановлении КС РФ от 17.03.2009г, по делу № 5-П.

А между тем, столь уважаемый суд толкует на соответствие Конституции Закона (ст. 3 ч. 1 п. п. «а» ФКЗ «О КС РФ»), примененный в споре. Но Закона нет и нечего, по нашему представлению, по сути своей толковать.

Именно поэтому, полагаем, что ст. 30 ч. 1 НК РФ и ст. 2 Закона РФ «О налоговых органах РФ» требуют их приведения в соответствии с положениями ст. 19 ч. 1 Конституции РФ и ст. 3 ч. 6 НК РФ.

Цель проста: все равны перед Законом и судом и в т. ч. налоговые органы, в части их полномочий, которые должны соответствовать ожиданиям налогоплательщиков.

Вот почему столь длительная не ясность указанных законодательных норм противоречит действующему правопорядку, превращая осуществление налогового контроля, — из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент превышения налоговыми органами и их должностными лицами своих полномочий при условии неясности компетенций указанных лиц, действующих от имени неизвестной праву РФ централизованной системы, вопреки правам и интересам граждан и организаций, действующих в рамках Закона, что несовместимо с принципами правового государства (ст. 35, 103 НК РФ и ст. 17 ч. 3, ст. 34-35 и ст. 55 ч. 3 Конституции РФ).

Приложения:

- определение КС РФ в копии;
- ответ комитета по государственному строительству и законодательству Государственной Думы РФ в копии.

Имею честь заявить о своём почтении, и с Вашего позволения,

Юрий Б. Крысанов, налоговый адвокат,

LL. M, старший партнёр «Крысанов, Фёдорова и партнеры»

P. S. Дополнительно считаем необходимым сообщить о необходимости высказать по следующим актуальным вопросам, касаемо полномочий налоговых органов:

а) о представлении интересов инспекторов перед обществом в рамках проверок исключительно по доверенности (как в суде, например), а не на основании служебных удостоверений;

б) о недостоверных сведениях в ЮГРЮЛ всех инспекций страны, включая ФНС РФ, по двум основаниям;

в) о превышении полномочий начальников Управлений ФНС РФ по субъектам РФ по «управлению» нижестоящими инспекциями по двум основаниям и т. д.



О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Александра» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 30 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статьями 1 и 2 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации»

город Санкт-Петербург

27 сентября 2018 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей К.В.Арановского, А.И.Бойцова, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева,

рассмотрев вопрос о возможности принятия жалобы ООО «Александра» к рассмотрению в заседании Конституционного Суда Российской Федерации,

у с т а н о в и л :

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации ООО «Александра» оспаривает конституционность пункта 1 статьи 30 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых

взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей; в указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и его территориальные органы.

Кроме того, заявитель оспаривает статьи 1 и 2 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 года № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», которые аналогичны по своему содержанию оспариваемой норме Налогового кодекса Российской Федерации.

Как следует из представленных материалов, ООО «Александра» оспорило в арбитражном суде распоряжение руководителя налогового органа о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика. В качестве одного из доводов незаконности данного распоряжения заявитель указывал на то, что подписавшее его должностное лицо – руководитель налогового органа не имеет на то надлежащих полномочий, так как отсутствуют данные о назначении его на должность. По итогам судебных разбирательств в удовлетворении заявленных требований было отказано. Как указал суд, в рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, при этом суд установил полномочия руководителя налогового органа на подписание оспариваемого распоряжения.

Не соглашаясь с принятыми по делу судебными актами, заявитель утверждает, что оспариваемые им законоположения позволяют наделять как налоговые органы, так и их должностных лиц не определенными по объему полномочиями, а потому данные нормы противоречат статьям 1 (часть 1), 2, 6 (часть 2), 8, 15 (части 1, 2 и 4), 17 (часть 1), 18, 19 (часть 1), 34 (часть 1), 35, 45, 46, 55 и 57 Конституции Российской Федерации.

2. Конституционный Суд Российской Федерации, изучив представленные материалы, не находит оснований для принятия данной жалобы к рассмотрению.

Как ранее указал Конституционный Суд Российской Федерации, по смыслу статей 10 и 114 Конституции Российской Федерации, полномочия по осуществлению налогового контроля как разновидности государственного контроля относятся к полномочиям исполнительной власти; устанавливая в соответствии со статьями 71 (пункт «г»), 76 (часть 1) и 114 (пункт «б» части 1) Конституции Российской Федерации порядок организации и деятельности федеральных органов исполнительной власти в сфере финансовой, в том числе налоговой, политики, федеральный законодатель вправе возложить полномочия по проверке правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов на федеральный орган исполнительной власти, по своему функциональному назначению наиболее приспособленный к их осуществлению (Постановление от 16 июля 2004 года № 14-П).

В соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе (утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 года № 506) Федеральная налоговая служба является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов (пункт 1).

В качестве элемента правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов, выступает система мер налогового контроля, каковым в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном данным Кодексом (пункт 1 статьи 82). Налоговые

органы, в свою очередь, составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации обязательных платежей (пункт 1 статьи 30 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 1 и 2 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации»).

Установленный законодателем механизм регулирования налогообложения, включающий права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, формы и методы налогового контроля, позволяет обеспечивать полноту и своевременность уплаты налогов и одновременно – правомерный характер связанной с их взиманием деятельности уполномоченных органов и должностных лиц. Оспариваемые заявителем нормы закрепляют общие принципы построения системы налоговых органов и подлежат применению во взаимосвязи с иными нормативными актами, в том числе регулирующими государственную гражданскую службу Российской Федерации (в вопросах назначения и освобождения от должности в налоговом органе, а также установления должностных обязанностей и прав), а потому сами по себе не могут нарушать его конституционные права как налогоплательщика.

Исходя из изложенного и руководствуясь пунктом 2 статьи 43, частью первой статьи 79, статьями 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

о п р е д е л и л :

1. Отказать в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Александра», поскольку она не отвечает требованиям Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», в соответствии с которыми жалоба в Конституционный Суд Российской Федерации признается допустимой.

2. Определение Конституционного Суда Российской Федерации по данной жалобе окончательно и обжалованию не подлежит.

Председатель
Конституционного Суда
Российской Федерации

В.Д.Зорькин

№ 2459-О

ГОСУДАРСТВЕННАЯ ДУМА
ФЕДЕРАЛЬНОГО СОБРАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
СЕДЬМОГО СОЗЫВА

**КОМИТЕТ ПО ГОСУДАРСТВЕННОМУ СТРОИТЕЛЬСТВУ
И ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ**

Георгиевский пер., д. 2, Москва, 103265 Тел. 8(495)692-92-10 Факс 8(495)692-77-93 E-mail:

200921

202__ г.

№ 3.1- 29/1083

692527 г. Уссурийск,
ул. А.Кушнера, д. 20 а, кв. 39

**Генеральному директору ООО
«Крысанов, Федорова и партнеры»**

НИКИФОРОВОЙ Е.В.

Уважаемая Елена Владимировна!

Ваше обращение к депутату Государственной Думы П.В.Крашенинникову от 0.08.2021 г., рассмотрено в Комитете Государственной Думы по государственному строительству и законодательству и принято во внимание.

Заместитель Председателя Комитета



Р.М.Марданшин