

УДК 34.349

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS106750>

Компетенция налогового органа: структура и вопросы развития

М.В. Карасева

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

Аннотация. В статье рассматривается структура и особенности развития компетенции налогового органа в современных условиях.

Отмечается, что компетенция налогового органа является, прежде всего, специальной, т.е. компетенцией в сфере финансов, ибо налоговый орган является государственным органом, специально созданным для осуществления управления в сфере финансов. Однако, реализуя специальную компетенцию, налоговый орган проявляет себя двояко. В одних случаях он выступает в налоговом правоотношении от собственного имени и является уполномоченным государством органом. В другом случае он выступает в налоговом правоотношении от лица государства, являясь представителем государства. В то же время налоговый орган обладает общей компетенцией, что стало весьма заметно в последнее десятилетие благодаря судебной практике. Общая компетенция налогового органа проявляется в связи с его полномочиями на подачу исков, вытекающих из налоговых правоотношений, в защиту гражданско-правовых интересов публично-правовых образований. Данные полномочия должны рассматриваться именно как часть общей компетенции налогового органа, потому что такого рода полномочиями (на подачу исков) обладает фактически каждый государственный орган в своей сфере деятельности. Развитие компетенции налогового органа сегодня весьма заметно происходит как за счет расширения его общей компетенции, так и за счет «перевода» общей компетенции в специальную компетенцию.

Ключевые слова: налоговый орган; специальная компетенция; общая компетенция; правосубъектность.

Как цитировать:

Карасева М.В. Компетенция налогового органа: структура и вопросы развития // Российский журнал правовых исследований. 2022. Т. 9. № 2. С. 49–55.
DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS106750>

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS106750>

Competence of the Tax Authority: Structure and Development Issues

M.V. Karaseva

Voronezh State University, Voronezh, Russia

ABSTRACT: This article deals with the structure and features of the development of the competence of the tax authority in modern conditions. It is noted that the competence of the tax authority is, first of all, special — i.e., competence in the field of finance — because it is a state body specially created to carry out management in the field of finance. However, by exercising special competence, the tax authority manifests itself in two ways. In some cases, it acts in a tax legal relationship on its own behalf and is a state-authorized body. In other cases, it acts in a tax legal relationship on behalf of the state, being its representative. At the same time, the tax authority exercises general competence, which has become very noticeable in the last decade, owing to judicial practice. The general competence of the tax authority is manifested in its powers to file lawsuits arising from tax legal relations, in defense of the civil law interests of public law entities. However, these powers should be considered precisely as part of the general competence of the tax authority, because virtually every state body in its field of activity has such powers (to file claims). The development of the competence of the tax authority today is very noticeable and occurs both by expanding its general competence and "translating" general competence into special competence.

Keywords: tax authority; special competence; general competence; legal personality.

To cite this article:

Karaseva MV. Competence of the tax authority: structure and development issues. *Russian journal of legal studies*. 2022;9(2):49–55. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS106750>

Received: 25.04.2022

Accepted: 06.06.2022

Published: 30.06.2022

В настоящее время в России наблюдается заметное расширение компетенции Федеральной налоговой службы как системы налоговых органов, призванных осуществлять контроль за налогообложением. Это становится очевидным в результате судебной практики, главным образом прецедентному налогово-правовому регулированию. Именно благодаря судебным решениям и, соответственно, толкованию норм налогового права проявляются многие компетенционные полномочия налоговых органов. Очевидно, что это так или иначе связано с растущим числом налоговых споров и усложнением налоговых ситуаций, требующих судебного разрешения. Однако нельзя не учитывать, что судебные правовые позиции высших судов, сформулированные в мотивировочной части их решений, так или иначе базируются на научных теориях о компетенции и правосубъектности и т.д. В этой связи наука дает теоретическую базу для мотивировки компетенционных полномочий налоговых органов в ходе судебного толкования и, в свою очередь, отталкиваясь от судебной практики, создает теорию структуры и развития компетенции органов публичной власти [1].

С учетом отмеченного, сегодня важна не только фиксация компетенционных полномочий налогового органа, предпосланных судебным толкованием, но и осмысление компетенции налогового органа с точки зрения ее структуры и возможностей развития.

Компетенция налогового органа сегодня определена Налоговым Кодексом РФ (ст. 31), Законом РФ «О налоговых органах РФ» и Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным Правительством РФ.

Научный анализ компетенции, исходя из вышеназванных законов, свидетельствует, что она неоднородна. Прежде всего, можно говорить о специальной компетенции налогового органа. Это вполне естественно, ибо Федеральная налоговая служба как централизованная система создана для выполнения определенных функций и, прежде всего, 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 и др. Отсюда, конечно же, Федеральная налоговая служба обладает специальной правосубъектностью, которая выражается в ее специальной компетенции [2, с. 19]. Так, к числу полномочий специальной компетенции налогового органа, согласно вышеназванному законодательству, в частности, относятся:

- право проводить налоговые проверки,
- право контролировать банки обязанности, установленные НК РФ,
- право взыскивать недоимки, пени и штрафы,
- право привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков и др.,
- предъявлять в суды иски:
 - а) о взыскании недоимок, пеней и штрафов,
 - б) о возмещении ущерба, причиненного государству,

муниципальному образованию и (или) федеральной территории «Сириус» вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, и др.

Итак, налоговый орган обладает специальной компетенцией в сфере публичных финансов. Характерной чертой специальной компетенции налогового органа является то, что она реализуется исключительно в рамках налогового правоотношения. В результате анализа специальной компетенции налогового органа, реализуемой им исключительно в рамках налогового правоотношения, становится очевидно, что в подавляющем большинстве случаев налоговый орган выступает в этом правоотношении от своего имени в качестве уполномоченного государством органа [3, с. 237]. Точнее, будучи наделен государством компетенцией в сфере финансов, он находится в постоянно длящихся отношениях с государством, где уполномочен выражать государственную волю в установленных им пределах. Так, налоговый орган реализует специальную компетенцию, выступая как уполномоченный орган в том случае, когда осуществляет налоговый контроль, вводит обеспечительные меры для исполнения налогоплательщиком налоговой обязанности, производит взыскание недоимок и пени, рассматривает жалобы налогоплательщика и т.д.

Однако, исходя из анализа законодательства, есть основания думать и по-другому, т.е. предполагать, что налоговый орган в ряде случаев реализует в налоговом правоотношении специальную компетенцию не от своего имени, а от имени государства. Соответственно, он выступает в налоговом правоотношении не как уполномоченный государством орган, а как представитель государства, фактически реализуя не свою компетенцию, а компетенцию государства. В этом случае в налоговом правоотношении он выступает в качестве представителя государственной воли. Так, в силу ст. 101 НК РФ он осуществляет привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности. Полномочие налогового органа на привлечение к налоговой ответственности является проявлением суверенного права государства требовать уплаты налога. Последнее, в свою очередь, является «продолжением» суверенного права на установление налога. Государство, являясь единственным субъектом, обладающим правом устанавливать налог, естественно является и тем единственным субъектом, который имеет право требовать его уплаты. Право требовать уплаты налога выражается в целом ряде государственных полномочий: учреждать органы налогового контроля, обязывать банки принимать налоговые платежи без взимания комиссии и т.д. А кроме того, требуя уплаты налога, государство осуществляет юрисдикционные полномочия, т.е. привлекает к ответственности лиц, уклоняющихся от уплаты налогов. Исполняет это налоговый орган. Очевидно, что налоговый орган выступает в налоговом правоотношении не от своего имени,

а от имени государства, которое обладает юрисдикционными полномочиями. В этом случае налоговый орган реализует свою специальную правосубъектность и, соответственно, компетенцию в налоговом правоотношении, но выступает в этом правоотношении не от своего имени, а от имени государства.

Равным образом в соответствии со ст. 78 и 79 НК РФ налоговый орган принимает решение о возврате излишне уплаченного и излишне взысканного налога. Однако очевидно, что, как уже отмечалось, возврат налога, излишне взысканного и излишне уплаченного, осуществляется фактически не налоговым органом, а государством как собственником за счет казны. И это следует из п. 11 ст. 78 и п. 6 ст. 79 НК РФ, где установлено, что «территориальный орган Федерального казначейства, осуществивший возврат суммы излишне взысканного и уплаченного налога, уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налогов». Из этого можно заключить, что в отношениях по возврату налога налоговый орган, принимая решение о возврате, действует в налоговом правоотношении от имени государства как собственника. Соответственно, он реализует свою специальную компетенцию, но выступает в данном случае как представитель государства, от его имени. На практике впервые на это было обращено внимание в Постановлении Президиума ВАС РФ № 11747/09 от 19 января 2010 г. в связи с актуализацией вопроса о необходимости взыскания убытков, которые понесло государство, второй раз возместив из бюджета сумму налога на добавленную стоимость. Суд указал, что «в правоотношениях по возврату суммы налога инспекция действовала от имени государства». И именно из этой посылки последовали выводы суда, о которых будет сказано ниже.

Однако анализ законодательства заставляет сделать вывод и о том, что в ряде случаев налоговый орган может реализовать свою специальную компетенцию, действуя от собственного имени, но не в рамках налогового правоотношения, а за его пределами. Так, согласно п. 14 ст. 31 НК РФ налоговый орган имеет право предъявлять в суды иски о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения в случаях, предусмотренных НК РФ. Очевидно, что данное правомочие налогового органа является проявлением его специальной правосубъектности и, соответственно, специальной компетенции, но реализуется оно не в рамках налогового правоотношения, а через процессуальное правоотношение. В данном случае налоговый орган обращается в суд от своего имени, так как такое обращение является продолжением его полномочий на взыскание налога в принудительном порядке, не осуществившемся по его вине или в силу иных причин. Оно никак не связано с гражданско-правовым ущербом, причиненным государству за пределами специальной компетенции налогового органа.

Итак, специальная компетенция налогового органа неоднозначна. Во-первых, налоговый орган реализует

специальную компетенцию, выступая в налоговом правоотношении от собственного имени. Во-вторых, налоговый орган обладает специальной компетенцией, которую реализует в налоговом правоотношении не от собственного имени, а от лица РФ. В-третьих, налоговый орган реализует специальную компетенцию от собственного имени тогда, когда реализация специальной компетенции во внесудебном порядке оказалась невозможной.

Помимо отмеченного, налоговый орган обладает и общей компетенцией, которая является проявлением его общей правосубъектности. Однако общая правосубъектность также проявляется у налогового органа неоднозначно. По крайней мере, на такие размышления наводит анализ судебной практики. Общая правосубъектность налогового органа, как и всякого другого органа публичной власти, проявляется у налогового органа через статус юридического лица, статус работодателя и т.д. Такого рода общую правосубъектность имеет каждый государственный орган. И именно поэтому она является общей. Точнее, налоговый орган реализует общую правосубъектность, вступая в гражданские правоотношения как юридическое лицо с целью реализации собственных интересов: приобретения имущества для осуществления своей основной деятельности. А также в том случае, когда выступает в качестве работодателя, осуществляя прием на работу и увольнение. Но данная правосубъектность налогового органа не проявлена как компетенция.

Однако сегодня судебная практика, опираясь на результаты толкования норм налогового законодательства и теорию права, дает примеры общей компетенции налогового органа как проявления его общей правосубъектности. Иначе говоря, становится очевидным, что компетенция налогового органа не ограничивается только его специальной компетенцией, четко определенной в НК РФ и Законе РФ «О налоговых органах РФ».

Общая компетенция налогового органа характеризуется тем, что ее реализация всегда осуществляется налоговым органом не в рамках налогового правоотношения, и как субъект права этот орган выступает не от своего имени, а от имени государства. Причем, как правило, по крайней мере в той степени проявленности его общей компетенции, которая объективирована сегодня, налоговый орган в рамках своей общей компетенции реализует свои процессуальные права на подачу иска в защиту гражданско-правовых интересов государства. Так, пожалуй, впервые на это было обращено внимание в уже упомянутом Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 января 2010 г. Суд отметил, что в том случае, если налоговый орган ошибочно, второй раз возместил из бюджета налогоплательщику сумму налога на добавленную стоимость, то учитывая, что «в правоотношении по возврату суммы налога он действует от имени государства», от его же имени он «в силу общей правосубъектности может требовать на основании статей 15 и 1069 ГК РФ в качестве убытков

возникшие вследствие совершения указанных действий расходы, превышающий установленный налоговым законодательством размер и поэтому им не регулируемые». Таким образом, за пределами специальной правосубъектности и, соответственно, компетенции налогового органа последний обладает общей правосубъектностью как государственный орган, представляя интересы государства и выступая от его имени.

Подобным образом правосубъектность налогового органа сегодня расширена благодаря Постановлению КС РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П. Конституционный Суд РФ также признал, что налоговый орган может предъявлять иски о неосновательном обогащении в защиту интересов государства. И очевидно, что в этом случае, так же как и в рассмотренном выше, налоговый орган должен предъявлять иск от имени государства, так как такое действие обусловлено не его интересами, а интересами государства.

В последние годы благодаря мотивировкам, данным в Постановлениях КС РФ, изменились подходы к обоснованию общей правосубъектности и, соответственно, общей компетенции налогового органа.

Так, в Постановлениях КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П и от 5 марта 2019 г., где речь идет о возмещении вреда, причиненного государству в связи с образованием недоимки, которую невозможно взыскать в публично-правовом порядке, Конституционный Суд РФ установил, что хотя ст. 31 НК РФ и Закон РФ «О налоговых органах РФ» «не содержат прямого указания на право налоговых органов обращаться в суд с иском о возмещении вреда на основании ст. 1064 ГК РФ», «при предъявлении такого рода исков органы ФНС выступают, по сути, в качестве представителя интересов соответствующего публично-правового образования, лишившегося имущества в размере налоговых платежей, которые не поступили в бюджет в результате неправомерных действий физического лица». При этом, подчеркнул Суд, налоговые органы в данном случае «выражают волю потерпевшего — публично-правового образования, обращаясь от его имени с соответствующими требованиями в суд...». Таким образом, исходя из анализа судебной практики, налоговый орган обладает общей компетенцией на предъявление исков в защиту прав публично-правового образования о возмещении вреда, причиненного ему неуплатой налога. В этом случае налоговый орган выступает, следуя вышеназванным судебным решениям, от имени публично-правового образования как его представитель. В контексте сказанного следует отметить, что пока в науке нет четкого ответа на вопрос о том, в какой связи налоговый орган находится с субъектом РФ и муниципальным образованием как видами публично-правового образования, учитывая тот факт, что налоговый орган — это орган государственной власти федерального уровня. Вероятнее всего, выступая в защиту интересов субъекта РФ или муниципального образования, он все же всегда выступает

от имени РФ, но в защиту интересов субъекта РФ или муниципального образования.

Пожалуй, можно назвать еще один случай, когда налоговый орган, обладая общей компетенцией, выступает не от своего имени, а от имени государства, представляя его интересы как собственника. Этот случай касается полномочия налогового органа на предъявление иска о признании сделки недействительной и взыскании в доход государства всего полученного по сделке, закрепленного в ст. 11 Закона РФ «О налоговых органах РФ». Налоговый орган осуществляет данное полномочие, действуя не в собственных интересах, а в интересах государства. Это очевидно, ибо ставить вопрос о взыскании в доход государства всего полученного по сделке можно только тогда, когда государство согласно на получение в свою собственность этого дохода и, соответственно, получает его благодаря действию своего представителя¹. Последний выступает в данном случае от имени государства. Надо учесть, что пока этот вопрос не приобрел практического значения и является лишь вопросом теории. Соответственно, заявляя иски о признании сделки недействительной и взыскании в доход государства всего полученного по такой сделке, налоговые органы в заявлении не указывают, что действуют от имени Российской Федерации. Хотя делать бы это следовало.

Точно так же следует рассматривать право налогового органа предъявлять в суд иски «о возмещении ущерба, причиненного государству, муниципальному образованию и федеральной территории „Сириус“ вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимок, задолженностей по пеням, штрафам с налогоплательщиков в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом РФ». В данном случае налоговый орган выступает от лица государства, представляя его интересы. Он реализует общую компетенцию, ибо иски о возмещении ущерба — это иски гражданско-правового характера, обеспечивающие гражданско-правовые интересы публично-правового образования, что выходит за рамки специальной правосубъектности и, соответственно, специальной компетенции налогового органа.

Наконец, совершенно очевидно, что налоговый орган реализует свою общую компетенцию, выступая от имени государства в тех случаях, когда государство в соответствии со ст. 35 НК РФ несет ответственность за убытки, причиненные налогоплательщику в результате его же, налогового органа, неправомерных действий. В этой статье подчеркивается, что убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам,

¹ Именно такая мотивировка правосубъектности налогового органа дана в Постановлениях КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П и 5 июня 2019 г. № 14-П.

возмещаются за счет средств федерального бюджета, в порядке, предусмотренном НК РФ и иными ФЗ. А это значит, что налоговый орган в данном случае не возмещает убытки, им же причиненные, а лишь выступает от имени РФ при рассмотрении в суде исков о возмещении убытков, причиненных по его вине. Собственно, практика этот вывод удостоверяет, ибо именно к Российской Федерации в лице Федеральной налоговой службы предъявляются иски о взыскании убытков, причиненных неправомерными действиями налоговых органов². Такой вывод мог быть сделан и из анализа информационного письма ВАС РФ от 31 мая 2011 г. № 145 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел о возмещении вреда, причиненного государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами».

Итак, подводя итог изложенному, можно заключить, что в современных условиях структура компетенции налогового органа такова, что включает в себя специальную и общую компетенцию. Причем в последние годы развитие компетенции налогового органа идет по линии осознания его общей компетенции, раскрытия ее потенциала.

Вместе с тем нельзя не замечать, что сегодня расширяется и специальная компетенция налогового органа, и не только обычным путем, то есть путем установления в законодательстве о налогах, сборах и страховых взносах принципиально новых полномочий налоговых органов, вытекающих из объективных потребностей их деятельности, но и нетрадиционным путем, а точнее, за счет частичного перевода общей компетенции налогового органа в специальную. Так, в Постановлении КС РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П суд, разрешая вопрос по существу, постановил, что незаконно предоставленный налогоплательщику налоговый вычет может быть истребован налоговым органом в порядке неосновательного обогащения. Фактически Конституционный Суд допустил возможность налогового органа обращаться в суд в порядке общей компетенции для защиты интересов государства. Однако совсем недавно была установлена ст. 221-1, в соответствии с которой (п. 7) при упрощенном порядке получения налоговых вычетов возврат налогоплательщиком излишне полученных налоговых вычетов осуществляется в рамках налогового правоотношения. Эта норма появилась как следствие пробела, образовавшегося в законодательстве о налогах и сборах, на что обращал внимание КС РФ. Однако этой же нормой сегодня постановление КС РФ частично, т.е. применительно к упрощенному порядку получения налоговых вычетов, законодателем преодолено. И, таким образом, налоговый орган имеет право

требовать возврата излишне полученных налоговых вычетов применительно к упрощенному порядку в силу его специальной компетенции.

Исследование проблемы общей компетенции налогового органа является практически актуальным. Такое исследование дает возможность понять, в каких случаях судебные споры с участием налогового органа должны рассматриваться судами непосредственно по искам этого органа, а в каких — по искам государства, от лица которого выступают налоговые органы. Равным образом становится очевидным и то, когда иски должны предъявляться к налоговому органу как субъекту налогового права, а когда к государству в лице налогового органа. Кроме того, нельзя умалять и теоретическое значение исследования, цель которого состоит в том, чтобы глубже понять правовой статус налогового органа как субъекта налогового права и, соответственно, отделить его от правового статуса этого органа в других отраслях права. В контексте отмеченного стоит обратить внимание на то, что общая компетенция налогового органа, о которой было сказано выше, так или иначе, но обусловлена многими налоговыми ситуациями. Иначе говоря, налоговый орган имеет полномочия на обращение с иском в суд в защиту интересов публично-правового образования тогда, когда имеет место:

- а) ошибочное, повторное возмещение из бюджета суммы НДС;
- б) ошибочное действие налогового органа в имущественных отношениях с налогоплательщиком, позволяющее налоговому органу предъявлять иск к налогоплательщику о неосновательном обогащении;
- в) необходимость возмещения вреда на основании ст. 1064 ГК РФ в связи с неуплатой налога;
- г) возможность требовать признания сделки недействительной и взыскивать в доход государства всего полученного по сделке (и именно это обстоятельство, т.е. обусловленность иска налогового органа налоговой ситуацией, заставляет рассматривать общую компетенцию налогового органа в неотрывной связи с его специальной компетенцией);
- д) необходимость взыскивать ущерб, причиненный публично-правовому образованию вследствие неправомерных действий банка по п. 14 ст. 31 НК РФ.

Таким образом, за пределами специальной компетенции налогового органа существует его общая компетенция, которую он реализует не только как юридическое лицо, т.е. в гражданском обороте и от своего имени, а как государственный орган, выступающий от имени государства в защиту гражданско-правовых интересов публично-правовых образований.

² См., к примеру, Постановление Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 13491/12, рассмотревшего в порядке надзора дело общества с ограниченной ответственностью «Спорт-Модерн», которое обратилось с иском к Российской Федерации в лице ФНС о взыскании убытков, причиненных в связи с вынесением инспекцией ФНС решения о приостановлении операций по его счетам в банке.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Тихомиров Ю.А. Теория компетенции. М., 2001. 355 с.
2. Старилев Ю.Н. Административное право. Т. 2. Воронеж, 2001. 432 с.
3. Лазарев Б.М. Государственное управление на этапе перестройки М., 1988. 318 с.

REFERENCES

1. Tikhomirov YuA. Theory of Competence Moscow, 2001. 355 p. (In Russ.).
2. Starilov YuN. Administrative Law. Vol. 2. Voronezh, 2001. 432 p. (In Russ.).
3. Lazarev BM. Public administration at the stage of restructuring. Moscow, 1988. 318 p. (In Russ.).

ОБ АВТОРЕ

Марина Валентиновна Карасева (Сенцова), доктор юридических наук, профессор; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0657-3411>; e-mail: smv@law.vsu.ru

AUTHOR INFORMATION

Marina V. Karaseva (Sentsova), doctor of law, professor; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0657-3411>; e-mail: smv@law.vsu.ru