

УДК 347.73

DOI 10.17308/vsu.proc.law.2020.1/2407

**ЮРИДИЧЕСКАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ
НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ КАК ОДИН ИЗ ЭЛЕМЕНТОВ МЕХАНИЗМА
ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА**

Н. А. Козлов

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 10 января 2020 г.

Аннотация: рассматривается вопрос о привлечении к юридической ответственности должностных лиц налогового органа. Одной из важных функций данного института является обеспечение надлежащего исполнения указанными субъектами своих служебных обязанностей. Автором проанализированы виды ответственности, к которым могут быть привлечены сотрудники системы Федеральной налоговой службы в случае ненадлежащего исполнения своих должностных обязанностей. В исследовании даются рекомендации, направленные на повышение эффективности рассматриваемого института как элемента механизма защиты и обеспечения прав налогоплательщика.

Ключевые слова: налоговый орган, налогоплательщик, ответственность должностных лиц, дисциплинарная ответственность, защита и обеспечение прав, механизм защиты.

Abstract: the issue of bringing to legal responsibility of officials of the tax authority is considered. One of the important functions of the Institute is to ensure the proper performance of these entities of their duties. The author analyzes the types of responsibility to which employees of the Federal tax service can be brought in case of improper performance of their duties. The study provides recommendations aimed at improving the effectiveness of the institution under consideration as an element of the mechanism for protecting and ensuring the rights of the taxpayer.

Key words: tax authority, the taxpayer, the responsibility of officials, disciplinary liability, protection and rights protection mechanism.

Под защитой прав налогоплательщика понимают не только действия (бездействие), которые данный субъект совершает сам в соответствии с действующим законодательством, но и деятельность уполномоченных государством органов и должностных лиц, осуществляемую в целях пресечения нарушения прав, восстановления нарушенных прав, устранения угрозы их нарушения.

Деятельность государства в механизме защиты налогоплательщика связана с применением к нарушителю (налоговому органу) прав мер защиты и мер ответственности.

Большинство авторов отмечают карательную функцию юридической ответственности, т. е. применение санкций за уже совершенные непра-

вомерные действия. При этом следует также учитывать функцию превентивной защиты, которая, по мнению ряда исследователей¹, является важным элементом правовой характеристики юридической ответственности: исправление и перевоспитание нарушителя, предупреждение и искоренение нарушений.

С. С. Алеекеев считает, что суть юридической ответственности – обеспечение реального и надлежащего исполнения юридических обязанностей².

Таким образом, права налогоплательщика обеспечиваются, в том числе, надлежащим исполнением своих обязанностей налоговым органом. Налоговый орган осуществляет свои функции и свою деятельность посредством действий своих должностных лиц. Согласно ст. 3 Федерального закона от 27 июля 2004 г. № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации» данный вид службы представляет собой профессиональную служебную деятельность граждан на должностях государственной гражданской службы Российской Федерации по обеспечению исполнения полномочий государственных органов.

Пунктом 2 ст. 22 Налогового кодекса РФ установлено, что неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков (плательщиков сборов) влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами. Статья 12 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» уточняет, что за невыполнение или ненадлежащее выполнение должностными лицами налоговых органов своих обязанностей они привлекаются к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности в соответствии с действующим законодательством.

Проведенное исследование юридической литературы и судебной практики по данному вопросу показало, что случаи привлечения должностных лиц налоговых органов к какой-либо юридической ответственности достаточно редки.

Налоговый кодекс РФ не содержит юридических составов налоговых правонарушений, чья правовая конструкция предусматривала бы в качестве субъекта правонарушения и ответственности должностных лиц налоговых органов.

Опыт работы в налоговых органах Тульской области показал, что к дисциплинарной ответственности сотрудники налоговых органов привлекаются очень редко. Это, как правило, случаи, когда факты ненадлежащего исполнения должностных обязанностей были установлены в результате проверок, проведенных вышестоящим налоговым органом в

¹ См.: Менглиев Ш. Теоретические проблемы гражданско-правовых способов восстановления (нормализации) имущественных прав граждан : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Ташкент, 1991. С. 18 ; Галаган И. А. Теоретические проблемы административной ответственности по советскому праву : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1971. С. 23 ; Мусаткина А. А. Финансовая ответственность : теоретический и практический аспекты : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Казань, 2004. С. 12–13.

² См.: Алеекеев С. С. Право : опыт комплексного исследования. М., 1999. С. 356.

отношении нижестоящего в рамках внутриведомственного контроля или органами прокуратуры.

Привлечение к дисциплинарной ответственности сотрудников – это внутреннее дело налогового органа. В постановлении Верховного Суда РФ от 3 марта 2016 г. № 46-АД16-2 отмечено, что «применение к работнику мер дисциплинарной ответственности является правом, а не обязанностью работодателя, производится в законодательно установленном порядке». Даже прокурор не может выдвигать императивное требование о привлечении сотрудника к дисциплинарной ответственности, так как оно будет противоречить нормам Федерального закона от 17 января 1992 г. № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации» и трудовому законодательству. Прокурор может только предложить рассмотреть вопрос о привлечении к дисциплинарной ответственности.

В. В. Кизиллов отмечает, что «руководители налогового органа не всегда используют свое право наложения дисциплинарных взысканий на своих подчиненных»³.

Следует согласиться с А. А. Гришковцом в том, что «дисциплинарная ответственность гражданских служащих является одним из действенных средств, обеспечивающих режим законности в государственном аппарате. К сожалению, приходится констатировать, что ее огромный стимулирующий потенциал пока явно недооценивается и, как следствие, не в полную меру используется»⁴.

Применение дисциплинарных взысканий к сотрудникам налоговых органов за ненадлежащее исполнение должностных обязанностей, повлекшее нарушение прав налогоплательщика, сможет повысить персональную ответственность каждого инспектора непосредственно. Данную ситуацию могут изменить только жесткая позиция Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы по данному вопросу и соответствующие меры контроля. Например, можно ввести отчетность, учитывающую соотношение числа отмененных (признанных незаконными) актов (действий) налогового органа (должностных лиц) и числа сотрудников, привлеченных к дисциплинарной ответственности за ненадлежащее исполнение должностных обязанностей.

Однако в настоящее время финансовое ведомство очень уклончиво отвечает на вопросы о возможности привлечения должностных лиц налоговых органов за ненадлежащее исполнение должностных обязанностей, которое повлекло нарушение прав налогоплательщика. В письме Министерства финансов Российской Федерации от 23 августа 2019 г. № 03-07-14/64961⁵ (далее – Письмо) отмечено, что согласно п. 1 ст. 35 Налогового кодекса РФ налоговые органы несут ответственность за неправомерные

³ Кизиллов В. В. Обязанности и ответственность должностных лиц налоговых органов : анализ действующего законодательства России. Саратов, 2006. С. 49.

⁴ Гришковец А. А. Проблемы правового регулирования государственной службы в Российской Федерации. М., 2002. С. 51.

⁵ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

действия (решения) или бездействие должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

При этом в Письме не указаны условия и критерии привлечения к ответственности.

Правовой основой материальной ответственности является п. 2 ст. 103 Налогового кодекса РФ, которым определено, что убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

Однако, как правило, взыскиваемые суммы на практике ограничиваются судебными издержками, которые взыскиваются с налогового органа, а не персонально с сотрудника.

Для остальных видов убытков нужно доказать одновременно наличие ряда условий деликтной ответственности. Они установлены ст. 1069 Гражданского кодекса РФ:

- наличие вреда;
- противоправность действий его причинителя;
- наличие причинной связи между вредом и противоправными действиями, вины причинителя вреда.

Каждое из данных условий должно быть доказано налогоплательщиком. Вопрос о материальной ответственности осуществляется по правилам гражданского судопроизводства, где бремя доказывания возлагается на лицо, заявляющее требования⁶.

В Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях не предусмотрено специальных норм, которые устанавливают ответственность для должностных лиц налоговых органов, допустивших нарушения в ходе исполнения своих служебных обязанностей.

Среди общеправовых норм указанного кодекса, на основании которых должностные лица налогового органа могут быть привлечены к административной ответственности с учетом специфики их деятельности, можно выделить следующие:

- отказ в предоставлении гражданину информации (ст. 5.39);
- нарушение порядка рассмотрения обращений граждан (ст. 5.59);
- разглашение информации с ограниченным доступом (ст. 13.14);
- самоуправство, не причинившее существенного вреда гражданам и юридическим лицам (ст. 19.1).

Анализ судебной практики показывает, что самым распространенным административным правонарушением, за которое привлекаются к ответственности должностные лица налоговых органов, является нарушение порядка рассмотрения обращений граждан⁷.

⁶ Апелляционное определение Ставропольского краевого суда от 1 февраля 2017 г. по делу № 33-749/2017. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁷ Постановления: Самарского областного суда от 3 июля 2017 г. № 4а-671/2017; Московского городского суда от 6 апреля 2017 г. № 4а-0862/2017. Документы опубликованы не были. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

По двум первым составам практика применения не наработана. Судебная практика по привлечению к ответственности за самоуправство свидетельствует о том, что это сделать крайне затруднительно⁸.

Среди норм Уголовного кодекса РФ, предусматривающих ответственность за преступления, которые можно совершить при осуществлении налогового администрирования, можно выделить следующие:

- воспрепятствование законной предпринимательской деятельности (ст. 169);
- незаконное разглашение или использование сведений, составляющих коммерческую, налоговую тайну (ч. 2–4 ст. 183);
- злоупотребление должностными полномочиями (ст. 285);
- превышение должностных полномочий (ст. 286);
- неисполнение приговора суда, решения суда или иного судебного акта (ст. 315).

Ни один из приведенных составов не является специальным «налоговым». Сведения о практике привлечения должностных лиц к ответственности по вышеуказанным статьям за преступления, связанные с нарушением прав налогоплательщика, отсутствуют. Это, на самом деле, хороший знак – должностные преступления, которые существенным образом затрагивают права налогоплательщика, совершаются достаточно редко. В основном встречается практика привлечения к ответственности сотрудников налоговых органов за преступления, связанные с незаконным предоставлением налогоплательщикам различных выгод⁹.

Следует согласиться В. П. Кузнецовым, который указывает на очевидную притворность содержания ст. 22 Налогового кодекса РФ¹⁰.

Редкие факты привлечения к дисциплинарной ответственности обусловлены тем, что руководители налоговых органов не наказывают своих сотрудников в силу разного рода причин (нежелание, попустительство, боязнь демотивировать и др.).

Для привлечения к административной или уголовной ответственности требуется доказать не только факт нарушения прав налогоплательщика и противозаконность действий, но и состав правонарушения, в том числе вину. Объективно правонарушение выражается в действиях руководителей, которые ставят подпись в том или ином документе, но субъективно – это действия исполнителей, следовательно, вина распределяется

⁸ Определения ВАС РФ : от 23 сентября 2009 г. № ВАС-11986/09 по делу № А72-8276/08-16/418 ; от 4 июля 2007 г. № 7933/07 по делу № А56-38492/2006 ; постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16 мая 2011 г. по делу № А29-5154/2010. Документы опубликованы не были. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 22 апреля 2010 г. № 562-О-О. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁰ См.: *Кузнецов В. П.* О мнимости положений абзаца второго пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса Российской Федерации // *Налоги и налогообложение.* 2010. № 1.

между ними, что значительно затрудняет привлечение к персональной ответственности конкретного сотрудника налогового органа.

Для привлечения к материальной ответственности сложно доказать наличие соответствующих условий: вред, противоправность действий его причинителя и, самое сложное, причинную связь между ними.

Следовательно, наиболее эффективной разновидностью юридической ответственности, к которой могут быть привлечены должностные лица налоговых органов за ненадлежащее исполнение служебных обязанностей, является дисциплинарная. Совершение дисциплинарного проступка проще всего доказать: отмена (признание незаконным) акта (действия) налогового органа (должностного лица) априори свидетельствует о ненадлежащем исполнении должностных обязанностей. Но в данном случае на первый план выходит наличие ведомственных интересов. Преодоление данного фактора будет способствовать повышению эффективности института привлечения к юридической ответственности должностных лиц налогового органа как элемента механизма защиты и обеспечения прав налогоплательщика.

Проведенный анализ жалоб налогоплательщиков показал, что в настоящее время наметилась тенденция, когда налогоплательщики при оспаривании актов и действий (бездействия) налоговых органов заявляют требования о привлечении к дисциплинарной ответственности соответствующих исполнителей¹¹.

В настоящее время юридическая ответственность должностных лиц налоговых органов как один из элементов механизма защиты прав налогоплательщиков – институт больше теоретический, чем практический. Недостаточное использование в существующих налоговых правоотношениях института привлечения к ответственности должностных лиц, в первую очередь к дисциплинарной, существенно снижает эффективность института защиты прав налогоплательщика.

¹¹ Решением ФНС России от 1 августа 2018 г. № КЧ-4-9/14909@ рассмотрена жалоба, в которой налогоплательщик оспаривал решение налоговой инспекции о приостановлении операций по счетам Заявителя в банке, а также просил принять меры по привлечению виновных лиц к ответственности. В ходе рассмотрения жалобы ФНС России посчитала, что приостановление операций проведено обоснованно, и сделала вывод, что действия должностных лиц Инспекции не противоречат нормам действующего законодательства. Однако еще раз следует отметить, что привлечение к дисциплинарной ответственности осуществляется по усмотрению представителя нанимателя.