

ПРАВОВОЙ СТАТУС НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ

Федорова И.А.

ФГБОУ ВПО «Московский государственный университет экономики, статистики и информатики» (МЭСИ), Москва, Россия (119501, г. Москва, ул. Нежинская, 7), e-mail: newlow@yandex.ru

Настоящее исследование посвящено проблемам исследования правового статуса налоговых органов и их должностных лиц. Рассмотрены особенности правового статуса налоговых органов как учреждений. В свете последних существенных изменений в законодательстве проблема обозначения правового статуса публичных органов власти не потеряла своей актуальности. Автор выделил существенные факторы определения налогового органа как публично-правового образования. Обозначены различные подходы к пониманию понятия должностного лица и возможности использования соответствующих определений в смежных отраслях права. В статье обоснована необходимость более четкого закрепления на законодательном уровне понятия должностного лица, в том числе налоговых органов, поскольку в механизме юридической ответственности в государственном аппарате именно должностные лица выступают ее самостоятельными субъектами.

Ключевые слова: налоговые органы, должностное лицо, защита прав, казна.

LEGAL STATUS TAX AUTHORITIES AND THEIR OFFICIALS

Fedorova I.A.

Moscow State University of Economics, Statistics and Informatics (MESI), Moscow, Russia (119501, Moscow, str. Nezhinskaja, 7), e-mail: newlow@yandex.ru

The real research focused on the study of the legal status of tax authorities and their officials. The peculiarities of the legal status of the tax authorities as institutions. In light of recent significant changes in legislation refer to the problem of the legal status of public authorities has not lost its relevance. The author has allocated significant factors determining the tax authority as a public legal education. Represent different approaches to understanding the concept of an official, and the possibility of using the corresponding definitions in related areas of law. The article substantiates the need for a clearer fix on the legislative level, the notion of an official, including the tax authorities, as in the mechanism of legal liability in the state apparatus, namely officials are its independent subjects.

Keywords: tax authorities, protection of rights, official, treasury.

Для участия в гражданском обороте на равных возможностях с другими субъектами гражданского права государство наделяет свои органы и их должностных лиц соответствующими функциями и полномочиями, при осуществлении которых они могут причинить вред другим участникам своими действиями. Среди таких многочисленных государственных органов особое место занимают налоговые органы и их должностные лица, которые непосредственно взаимосвязаны с участниками гражданского оборота и предпринимательской деятельности в силу возложенных на них обязанностей.

Налоговые органы Российской Федерации составляют единую централизованную систему государственных органов, в которую входят Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России), находящаяся в ведении Министерства финансов Российской Федерации (федеральный орган исполнительной власти по контролю и надзору в области налогов и сборов), и ее территориальные органы – управления по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции, инспекции по районам, районам в городах, городам без

районного деления и инспекции межрайонного уровня. ФНС России 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 и сборов в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, а также функции агента валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов [1].

ФНС России и ее территориальные органы являются юридическими лицами. Российская юридическая доктрина отнесла органы публично-правовых образований к особому виду юридических лиц – учреждениям [2]. Следовательно, налоговые органы как юридические лица являются по своей организационно-правовой форме учреждениями.

Однако сами по себе государственные органы (в нашем случае – налоговые органы) по правовой природе не являются субъектами гражданского права, к ним не может быть отнесено общее понятие юридического лица, закрепленное в ст. 48 ГК РФ, по следующим причинам.

Так, налоговые органы не могут выступать от своего имени в качестве хозяйствующих субъектов: если налоговые органы или их должностные лица участвуют в гражданско-правовых отношениях, то не от собственного имени, а как законные представители государства. Это подтверждается законодательным положением, закрепленным в ст. 125 ГК РФ: от имени Российской Федерации и субъектов Российской Федерации могут своими действиями приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права и обязанности, выступать в суде органы государственной власти в рамках их компетенции, установленной актами, определяющими статус этих органов.

Органы государства не имеют учредительных документов, предусмотренных ст. 52 ГК РФ: устава или учредительного договора. В большинстве случаев к ним также нельзя применить правило, что юридическое лицо, не являющееся коммерческой организацией, может действовать на основании общего положения об организациях данного вида [3]. Положение о государственном органе далеко не в полной мере соответствует требованиям п. 2 ст. 52 ГК РФ, предъявляемым к учредительным документам. Например, в Положении о ФНС России можно найти наименование, порядок управления, предмет и цели деятельности. При этом Положение не содержит указаний на организационно-правовую форму министерства, орган или органы, которые действуют от лица министерства без доверенности в гражданском обороте, полное место нахождения (указан только субъект – город Москва). Действительно, Положение о ФНС России, равно как документы о компетенции иных

государственных органов, рассчитано на применение в рамках публично-правовых отношений.

Также проблема придания органам власти статуса юридического лица выражается в том, что эти органы рассматриваются как организации, исходя из терминологии Налогового кодекса Российской Федерации, что влечет признание их налогоплательщиками [4]. С учетом обозначенной в финансовом праве направленности налогов на финансовое обеспечение деятельности государства [5] целесообразность налогообложения государственных органов представляется весьма сомнительной, а возможность налогообложения налоговых органов вообще представляется невозможной и даже абсурдной в связи с совпадением налогоплательщика и налогового органа в одном лице.

Представляется, что в случае если налоговые органы как юридические лица публичного права участвуют в имущественных отношениях гражданско-правовой направленности, к ним должны применяться ограничения, установленные для государства и органов власти (в частности, режим государственных и муниципальных закупок, конкурсное распоряжение имуществом, недопустимость осуществления предпринимательской деятельности, основанной на использовании своих полномочий как государственного органа, и т.д.).

Итак, налоговые органы наделены в законодательном порядке государственно-властными полномочиями по контролю и надзору в сфере налогообложения, осуществлению государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, учету налогоплательщиков, выдаче определенных разрешений, свидетельств и лицензий, проведению налоговых проверок, а также иных мероприятий налогового контроля (получение объяснений, осмотр, истребование документов, выемка документов и предметов и др.), принятию правовых актов ненормативного характера, приостановлению операций по счетам участников налоговых отношений и наложению ареста на их имущество, направлению налогоплательщикам, налоговым агентам и их представителям определенных требований, взысканию недоимок, пени и иными полномочиями, необходимыми для осуществления их деятельности.

Права и обязанности налоговых органов реализуются должностными лицами этих органов в пределах их компетенции. Иными словами, деятельность налогового органа выражается в деятельности соответствующих должностных лиц. Возмещение вреда государством в порядке, предусмотренном ст. 16 и 1069 ГК РФ, осуществляется только в случаях его причинения незаконными действиями (бездействием) именно должностного лица государственного органа. Однако в гражданском законодательстве определения понятия «должностное лицо» не содержится. Нет определения понятия «должностное лицо

налогового органа» и в налоговом законодательстве. Из содержания ст. 35 НК РФ, предусматривающей ответственность должностных лиц и других работников налоговых органов, лишь следует, что не всякий работник налогового органа является должностным лицом.

В уголовном праве под должностными лицами понимаются «...лица, постоянно, временно или по специальному полномочию осуществляющие функции представителя власти либо выполняющие организационно-распорядительные, административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждениях, а также в Вооруженных силах Российской Федерации» (примечание 1 к ст. 285 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ) [6]. При этом представитель власти определяется как «...должностное лицо правоохранительного или контролирующего органа, а также иное должностное лицо, наделенное в установленном порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся от него в служебной зависимости» (примечание к ст. 318 УК РФ). В п. 1 постановления Пленума Верховного суда Российской Федерации от 10 февраля 2000 г. № 6 «О судебной практике по делам о взяточничестве и коммерческом подкупе» [7] указывается и на такой признак представителя власти, как наличие права принятия решений, которые обязательны для исполнения гражданами и организациями независимо от их ведомственной подчиненности. В п. 3 этого постановления разъяснено, что организационно-распорядительными функциями являются, например, руководство коллективом, расстановка и подбор кадров, организация труда или службы подчиненных, поддержание дисциплины, применение мер поощрения и взыскания. Административно-хозяйственные функции состоят в управлении и распоряжении имуществом и денежными средствами организаций и учреждений, осуществлении контроля за движением материальных ценностей и др.

В административном праве применяется понятие должностного лица, которое дано в примечании к ст. 2.4 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях и является аналогичным уголовно-правовому определению должностного лица как лица, осуществляющего функции представителя власти, организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции. Кроме того, в юридической литературе высказывается позиция, что закрепленное в примечании к ст. 2.4 КоАП РФ определение должностного лица можно применять только в отношении самого КоАП РФ [8].

В науке не сложилось единой точки зрения о возможности использования понятия должностного лица, разработанного в уголовном и административном праве, применительно

к гражданско-правовой ответственности за вред, причиненный государственными органами и должностными лицами.

Одна из точек зрения состоит в том, что определение понятия «должностное лицо» из Уголовного кодекса Российской Федерации может использоваться в гражданском праве [9].

Другие авторы считают, что уголовно-правовое понятие должностного лица не должно применяться в гражданском праве. Отмечается, что в гражданском праве под должностными лицами следует понимать лишь представителей власти, имеющих полномочия распорядительного характера в отношении лиц, которые не подчинены им по службе [10].

Полагаем, специальные нормы гражданского законодательства о возмещении вреда непосредственно государством должны применяться только в случаях, если вред причинен незаконными действиями (бездействием) представителя власти, а не любого работника государственного органа, выполняющего организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции.

Проблема отсутствия в российском законодательстве единого определения должностного лица, которое закреплялось бы в конкретном нормативно-правовом акте, неоднократно поднималась в правовой литературе. Например, М.В. Ермоленко полагает, что должностное лицо – это лицо, замещающее должность, предусмотренную соответствующим правовым актом, отвечающее предъявляемым по ней требованиям к знаниям, квалификации и стажу работы, которое для осуществления своей профессиональной служебной деятельности наделено специальным правовым статусом, предусматривающим: обладание конкретными правами и обязанностями, необходимыми для осуществления возложенных на лицо функций; наличие нормативно закрепленных структурно-функциональных связей лица как в структуре организации, где лицо состоит на службе, так и вне ее; несение повышенной ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение служебных обязанностей [11]. Как представляется, приведенная дефиниция достаточно полно отражает специфику понятия должностного лица, однако нельзя не отметить его некоторую громоздкость.

Необходимость четкого определения понятия «должностное лицо» связывают главным образом с совершенствованием законодательства о государственной, в том числе гражданской, службе, имея в виду механизм юридической ответственности в государственном аппарате, поскольку именно должностные лица выступают ее самостоятельными субъектами.

По нашему мнению, должностным лицом налогового органа следует считать лицо, осуществляющее профессиональную служебную деятельность в определенном налоговом органе, уполномоченное нормативными правовыми актами на вступление от имени

налогового органа в публично-правовые отношения с налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, их представителями и иными лицами.

Должностное лицо налогового органа участвует в обозначенных правоотношениях в качестве властной стороны, субъекта, которому предоставлены властные полномочия в отношении организаций и физических лиц. Таким образом, должностное лицо отличается от иного работника налогового органа тем, что представляет налоговый орган во властных отношениях, урегулированных нормами законодательства о налогах и сборах.

Представляется, факт осуществления работником организационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций в налоговом органе не является определяющей характеристикой статуса должностного лица налогового органа ввиду того, что должностному лицу могут как предоставляться, так и не предоставляться полномочия на осуществление указанных функций. К тому же такие функции реализуются в отношении других работников определенного налогового органа, которые подчинены по службе данному должностному лицу.

Думается также, что статус должностного лица налогового органа предполагает осуществление функций представителя власти только на постоянной основе, а не временно или по специальному полномочию. Работник налогового органа, являющийся должностным лицом, должен иметь нормативно установленные на постоянной основе права на совершение властных действий, принятие властных решений от имени налогового органа, а также определенные служебные обязанности.

Завершая рассмотрение статуса должностного лица налогового органа, необходимо отметить, что государством подлежит возмещению лишь вред, непосредственным причинением которого явилось должностное лицо налогового органа, а причинившие имущественный или неимущественный вред незаконные действия (бездействие) имели отношение к властной публично-правовой, а не хозяйственной деятельности налогового органа.

Список литературы

1. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : Постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 (в ред. от 24 марта 2011 г.) // СЗ РФ. - 2004. - № 40. - Ст. 3961.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 05.05.2014) // Собрание законодательства РФ. - 05.12.1994. - N 32. - Ст. 3301.

3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 05.12.1994. - N 32. - Ст. 3301.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ // СЗ РФ. - 1998. - N 31. - Ст. 3824.
5. Финансовое право / отв. ред. Н.И. Химичева. - М., 2009. - С. 373.
6. Уголовный кодекс Российской Федерации // СЗ РФ. - 1996. - № 25. - Ст. 2954.
7. О судебной практике по делам о взяточничестве и коммерческом подкупе : Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 10 февраля 2000 г. № 6 // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. - 2000. - N 4.
8. Курилюк Ю.Е. Ответственность должностных лиц налоговых органов // Налоги. - 2008. - N 4.
9. Федосеева С.В. Понятие «должностное лицо»: неоднозначность в толковании // Администратор суда. 2009. N 1. Гражданское право. Часть вторая / отв. ред. В.П. Мозолин. - М. : Юрист, 2007. - С. 841-842.
10. Токанова А.В. Право гражданина на возмещение вреда, причиненного незаконными действиями (бездействием) органов исполнительной власти // Журнал российского права. - 2001. - № 11.
11. Ермоленко М.В. Административная ответственность должностных лиц : дис. ... канд. юрид. наук. - Новгород, 2004.

Рецензенты:

Мелехин А.В., д.ю.н., профессор, заведующий отделом проблем прокурорского надзора и укрепления законности в сфере административных правоотношений НИИ Академии, г. Москва;

Рузакова О.А, д.ю.н., доцент, профессор кафедры финансового права Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ), г.Москва.