

О праве налогоплательщика не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов: проблемы теории и практики

Аннотация. Предметом исследования является малоизученный в теории налогового права вопрос, связанный с осуществлением субъективного права налогоплательщика на самозащиту. Анализируется правоприменительная практика, отражающая проблемы реализации этого крайне неопределенного права. Описывается собственный опыт невыполнения неправомерных актов налогового органа и связанные с этим правовые последствия. Выявляется законодательный парадокс, коллизия, с одной стороны которой — возможность налогоплательщика оперативно реагировать на допускаемые в его адрес нарушения, с другой — презумпция правомерности действий и актов должностных лиц налогового органа. Обосновывается мысль, что данное право налогоплательщика не подкреплено никакими гарантиями. Делается вывод об иллюзорности юридической возможности налогоплательщика оперативно, без обращения в юрисдикционные органы воспрепятствовать неправомерным актам и действиям органов публичной власти. В качестве доказательства используются личные наблюдения автора. Отмечается необходимость разъяснений со стороны высших судебных органов о порядке и форме беспрепятственного использования права не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц.

Ключевые слова: самозащита, налогоплательщик, налоговая обязанность, налоговый орган, субъективное право, законный интерес, правомерность.



**Сергей Александрович
ЯДРИХИНСКИЙ,**

профессор кафедры
финансового права,
профессор кафедры
налогового права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА),
доктор юридических наук,
доцент
syadr@yandex.ru
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2023.107.7.107-115

Sergey A. YADRIKHINSKIY,

Professor of Department in financial law, Professor of Department in tax law
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL),

Dr. Sci. (Law), Associate Professor

syadr@yandex.ru

9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

**On the right of the taxpayer not to comply
with unlawful acts and requirements of tax authorities:
problems of theory and practice**

Abstract. The subject of the study is a little-studied issue in the theory of tax law related to the implementation of the taxpayer's subjective right to self-defense. The article analyzes the law enforcement practice that reflects the

© Ядрихинский С. А., 2023

problems of implementing this right. The author describes his own experience of non-compliance with illegal requirements of tax officials and related legal consequences. The author reveals a legal paradox and a conflict: on the one hand, the taxpayer's ability to respond quickly to violations committed against him, on the other hand, the presumption of legality of actions and acts of tax officials. The author substantiates the idea that this right of the taxpayer is not supported by any guarantees. It is concluded that the taxpayer's legal capacity to prevent illegal acts and actions of public authorities is illusory. The author's personal observations are used as evidence. There is a need for explanations from the higher judicial authorities on the procedure and form of unhindered use of the right not to comply with illegal acts and requirements of tax authorities and their officials.

Keywords: taxpayer, tax authority, self-defense, tax duty, subjective right, legitimate interest, legitimacy.

Вопросы, связанные с самозащитой своих прав, являются предметом исследования практически всех отраслей права. Например, в трудовом праве самозащите прав работников посвящается целая глава — гл. 59 Трудового кодекса РФ. Не выступает исключением и налоговое право. В науке налогового права устоялась позиция, согласно которой положения пп. 11 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ рассматриваются как форма самозащиты. Согласно положениям данной статьи, за налогоплательщиком закрепляется юридическая возможность не выполнять неправомерные (не соответствующие закону) ненормативные акты и требования налоговых органов, а также должностных лиц, наделенных властной компетенцией. Ученые единодушны в том, что суть этого права состоит в бездействии налогоплательщика в ответ на притязания налоговых и иных уполномоченных органов¹.

Правовая природа права на самозащиту состоит в стремлении защитить себя от противоправного посягательства собственными силами. Право на самозащиту имеет конституционное основание: каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом (п. 2 ст. 45 Конституции РФ).

Проблема, с которой сталкиваются как налогоплательщик, так и правоприменительные органы, состоит в том, что законодатель не разъяснил ни форму, ни порядок осуществления данного права. Не определен и характер взаимосвязи права с обязанностью должностных лиц.

Е. Ш. Агеева усматривает в этом законодательный пробел. В частности, она отмечает, что для воплощения в жизнь данного способа защиты прав налогоплательщика необходим нормативный правовой акт, способный обеспечить качественный механизм его реализации².

¹ См.: Назаров В. Н. Конституционные основы защиты прав налогоплательщика // Финансовое право. 2007. № 9. С. 23 ; Долгополов О. И. О некоторых вопросах невыполнения неправомерных актов и требований налоговых органов // СПС «КонсультантПлюс».

² Агеева Е. Ш. Институт охраны и защиты прав предпринимателей: сравнительно-правовое исследование законодательств России и Англии. М. : Статут, 2015. С. 105—106.

Из теории права известно, что реализация субъективного права одной стороны правоотношения обеспечивается соответствующей обязанностью противоположной стороны правоотношения. Согласно п. 2 ст. 22 НК РФ права налогоплательщиков обеспечиваются обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов. Это хорошо видно из соотнесения ст. 21 НК РФ, определяющей перечень прав налогоплательщика, со ст. 32 НК РФ, закрепляющей обязанности налоговых органов.

Так, праву налогоплательщика на соблюдение и сохранение налоговой тайны (пп. 13 п. 1 ст. 21 НК РФ), корреспондирует обязанность налогового органа соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение (пп. 8 п. 1 ст. 32, п. 1 ст. 102 НК РФ); праву на получение бесплатной информации (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах (пп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ) соответствует обязанность налогового органа бесплатно информировать налогоплательщиков (пп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ) и т.д.

Если присмотреться внимательнее к обязанностям налоговых органов и их должностных лиц, то увидим, что на первом месте в этом перечне стоит обязанность соблюдать законодательство о налогах и сборах (пп. 1 п. 1 ст. 32 НК РФ) и действовать в строгом соответствии с ним (п. 1 ст. 33 НК РФ).

Вместе с тем данные обязанности соответствуют праву налогоплательщика требовать соблюдения должностными лицами налоговых органов налогового законодательства, предусмотренному в пп. 10 п. 1 ст. 21 НК РФ.

Обязанности должностных лиц, которая бы непосредственно обеспечивала право налогоплательщика не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, в Налоговом кодексе РФ не обнаруживается. Более того, необходимо принять во внимание, что налогоплательщики под страхом ответственности обязаны не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении последними своих служебных обязанностей (пп. 7 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Из приведенных выше норм следует, что главным критерием или условием реализации исследуемого субъективного права является признак правомерности/неправомерности действий налоговых органов. В этой связи возникает вопрос о правомочном субъекте, наделенным арбитражной компетенцией, способным определять эту правомерность или неправомерность.

Очевидно, что концептуально идея пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ состоит в наделении налогоплательщика возможностью самому незамедлительно отреагировать в порядке самозащиты на явно противоправные действия должностных лиц, без обращения в юрисдикционные органы, здесь и сейчас, поскольку в дальнейшем актуальность такого обращения для налогоплательщика может отпасть. Важно через оперативное воздействие достичь эффекта сдерживания потенциального нарушителя.

В то же время в юридической доктрине широкое распространение получила позиция о презумпции правомерности актов и действий органов власти, которая предполагает безусловное соблюдение административных предписаний. Это логично, ведь с «законностью правового акта самым тесным образом связана его обязательность. Только законный правовой акт обязателен для его



адресатов»³. Из этой презумпции исходит и правоприменитель. Так, Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ отмечал, что сведения о недоимке, содержащиеся в решении налогового органа, до признания его незаконным в установленном порядке признаются достоверными⁴. Обратное утверждение означало бы абсурдное предположение, что действия органов публичной власти изначально незаконны до тех пор, пока обратное не будет установлено судом.

Публично-правовой характер налоговых отношений, основанных на властном подчинении и субординации сторон, не предполагает одностороннего отказа налогоплательщика от возложенных на него обязанностей и исполнения требований публичных органов.

Все сомнения налогоплательщика в законности административного акта не препятствуют его действию. Этот вывод следует из положений п. 5 ст. 138 НК РФ: факт обжалования налогоплательщиком акта налогового органа в вышестоящий налоговый орган по общему правилу не влечет приостановления процесса его исполнения.

Таким образом, если законность акта или действий налогового органа предполагается, то налогоплательщик в силу пп. 7 п. 1 ст. 23 НК РФ не должен чинить препятствий в осуществлении сотрудниками налоговых органов своих полномочий. В противном случае есть риск привлечения к административной ответственности по ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ за неповиновение законному распоряжению должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль).

Существует также проблема независимого (непредвзятого) арбитра. Может ли налогоплательщик выступать в таком качестве даже при наличии достаточных оснований полагать, что спорный акт или действие налогового органа не соответствуют закону? С древних времен известен принцип, не разрешающий никому быть судьей в своем собственном деле — *nemo iudex in propria causa*. Это фундаментальное правило является гарантией объективного рассмотрения любого спора. Оно обеспечивает справедливость процесса разрешения возникшего конфликта.

По этой причине налогоплательщик не вправе самостоятельно давать не свойственную ему правовую оценку ненормативным актам и действиям должностных лиц налоговых органов. Подобная оценка несет в себе опасную угрозу игнорирования любых публично-правовых требований, объявления их «неправомерными» по критериям, определяемым самим налогоплательщиком.

В то же время судебная или административная защита образуют содержание иного субъективного права налогоплательщика, предусмотренного пп. 12 п. 1 ст. 21, ст. 137 НК РФ. А как тогда права, закрепленные в пп. 11 п. 1 ст. 21 и пп. 12 п. 1 ст. 21 НК РФ, соотносятся между собой? В этом и состоит главная коллизия в осуществлении самозащиты.

Вышеперечисленные размышления дают основания предположить, что, получив требования или иные административные предписания налогового органа, в

³ Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве : учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Академический правовой университет, 2002. С. 127.

⁴ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 08.04.2008 № 10405/07 по делу № А61-295/07-4 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2008. № 7.

том числе и неправомерные, даже явно выходящие за рамки закона, налогоплательщик в каждом случае должен им подчиниться, исполнить их и не препятствовать должностным лицам. Защитное поведение налогоплательщика изначально обречено на негативную оценку, поскольку имеющихся у него правомочий явно недостаточно для опровержения презумпции законности действий и актов должностных лиц налогового органа.

Автор настоящей работы в 2005 г. имел опыт применения пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ в связке с пп. 10 п. 1 ст. 21 НК РФ в качестве представителя налогоплательщика.

Фабула дела такова. Организация, получив решение о проведении повторной выездной налоговой проверки, обнаружила его безупречным в силу имеющихся дефектов и сделала вывод о нарушении правил назначения выездной налоговой проверки (ст. 87, 89 НК РФ). На этом основании она воспользовалась положениями пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ и не допустила проверяющих на свою территорию, предоставив им письменное обоснование причин такого поступка. Более того, на основании пп. 10 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщик потребовал от должностных лиц исправить допущенные нарушения, т.е. соблюсти законодательство о налогах и сборах, как того требует закон.

В литературе подчеркивается, что комплексное применение положений пп. 10 и пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ является «эффективной комбинацией способов защиты»⁵, — своеобразная «гремучая смесь», что позволяет предотвратить эвентуальные расходы налогоплательщика и иные неблагоприятные последствия при исполнении неправомерных актов или требований налоговых органов.

Внешне действия должностных лиц выглядели правомерными, поскольку для их осуществления были все законные основания. Налоговое законодательство предоставляет вышестоящему налоговому органу право проводить повторную выездную налоговую проверку налогоплательщика в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку (ст. 89 НК РФ).

Вместе с тем назначение такой проверки не может быть произвольным, должно иметь причины, которые при необходимости могут быть проверены судом. В противном случае проверка лишается своих легитимных оснований.

Налогоплательщик обратил внимание проверяющих на обязанность вышестоящего налогового органа мотивировать свое решение о назначении повторной выездной налоговой проверки. Одного лишь контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа в качестве основания было недостаточно. В решении следовало указать дополнительные мотивы, которые легли в основание назначения повторной выездной налоговой проверки. Таким мотивом, например, мог бы являться факт сговора проверяющих должностных лиц с налогоплательщиком или фрагментарность (неполнота) проверки и т.п.

Эта обязанность также следовала из ведомственного нормативного акта, согласно которому вышестоящий налоговый орган должен указывать в решении о назначении проверки конкретные обстоятельства, вызывающие необходимость

⁵ Долгополов О. И. О некоторых вопросах права налогоплательщиков требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах // СПС «КонсультантПлюс».



повторного налогового контроля⁶. В утвержденной форме решения предусмотренная в этих целях специальная графа в нашем случае оказалась незаполненной.

Соответственно, проверяемый налогоплательщик посчитал, что немотивированное решение нарушает ст. 87 НК РФ (в прежней редакции) и потребовал, опираясь на ст. 33 НК РФ, обязывающую проверяющих действовать в строгом соответствии с законом, устранить допущенное нарушение, т.е. указать причинные обстоятельства, лежащие в основе назначения повторной выездной налоговой проверки.

Кроме того, в решении о назначении проверки в качестве проверяющих назначались тем же самые должностные лица того же самого налогового органа, деятельность которого проверяется вышестоящим налоговым органом. Таким образом, налогоплательщик пришел к выводу, что назначенная повторная налоговая проверка не имеет целью контроль над деятельностью нижестоящего налогового органа, а предметом проверки является исключительно деятельность самого налогоплательщика. Единственная задача, стоявшая перед проверяющими, заключалась в восполнении недостатков ранее проведенной проверки.

Следует отметить, что спустя шесть лет ФНС РФ направило нижестоящим налоговым органам для использования в работе обзор судебной практики Высшего Арбитражного Суда РФ по налоговым спорам, в п. 48 которого со ссылкой на постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25.05.2010 № 17099/09⁷ обратила внимание на необходимость оснований для проведения повторной выездной налоговой проверки налогоплательщика⁸.

Решения налоговых органов не могут оцениваться с точки зрения целесообразности, поскольку налоговый орган иницирует проверку в рамках дискреционных полномочий, самостоятельно определяя ее предмет. Об этом неоднократно говорил Конституционный Суд РФ.

Вместе с тем во избежание возможного произвольного правоприменения проверяемый налогоплательщик не лишен возможности обращения в суд за проверкой законности соответствующих решений, принимаемых в ходе налогового контроля, в том числе и по назначению налоговой проверки, о проведении встречных проверок, истребовании документов, назначении экспертизы и т.д.⁹

Из правовых позиций Конституционного Суда РФ вытекают правовые требования справедливости и пропорциональности в контрольной деятельности налоговых органов. Не соответствующие правопорядку цели и мотивы проверяющих способны превратить налоговый контроль из необходимого инструмента

⁶ Приказ МНС РФ от 8 октября 1999 г. № АП-3-16/318 «Об утверждении Порядка назначения выездных налоговых проверок» ноября (утратил силу) // Российская газета. 1999. 29 нояб.

⁷ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25.05.2010 № 17099/09 по делу № А58-3515/08 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2010. № 9.

⁸ Письмо ФНС РФ от 12.08.2011 № СА-4-7/13193@ «О направлении обзора постановлений Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ по налоговым спорам» // СПС «КонсультантПлюс».

⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 16.03.2006 № 70-О // СПС «КонсультантПлюс».

налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности¹⁰.

По смыслу пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ первичную оценку правомерности актов налоговых органов и их должностных лиц осуществляет все же налогоплательщик. Обосновывая правомерность собственной позиции, налогоплательщик предоставил проверяющим распечатанные из СПС «КонсультантПлюс» решения арбитражных судов по аналогичному вопросу¹¹.

От налогового органа требовалось заполнить свободную графу решения о назначении проверки, т.е. мотивировать принятый акт, как того требует закон, и указать иных проверяющих. В этом случае деятельность должностных лиц приобретала бы законную форму.

Но налоговый орган запросил практическую помощь органов внутренних дел, право на которую закреплено в ст. 5 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации». Она оказывается в случаях насильственного воспрепятствования исполнению должностных полномочий сотрудникам налоговых органов. Налогоплательщик вынужденно подчинился.

Столь подробное описание личного опыта сделано с тем, чтобы показать глубокую дивергенцию между исходной парадигмой субъективного права (как задумывал законодатель) и практикой его реализации. Аналогичные проблемы возникают при избыточном, необоснованном запросе документов или информации в ходе налоговой проверки.

Наблюдения показали, насколько чувствительны для органа, обладающего властной компетенцией, требования налогоплательщика соблюдать закон.

Налоговый орган на практике оказался не готовым следовать пп. 11 п. 1 ст. 21, пп. 10 п. 1 ст. 21 НК РФ. В этом нет никакой необходимости, поскольку он изначально занимает привилегированное положение и владеет инструментом подавления протестных инициатив неисправного налогоплательщика.

Данные нормы приобрели декларативный характер и оказались оторванными от жизни. Причиной тому является отсутствие понятного механизма реализации данного права, причем как для налогоплательщика, так и для налогового органа.

Е. А. Цветкова справедливо отмечает, что с помощью данного способа защитить права и законные интересы налогоплательщика практически невозможно, поскольку даже очевидная неправомерность актов и требований может быть не подтверждена судом¹².

¹⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.

¹¹ Постановления Федерального Арбитражного суда Московского округа от 14.05.2005, 11.05.2005 № КА-А40/3760-05 ; от 06.09.2005, 30.08.2005 № КА-А40/7930-05-П-2 от 27.05.2003 № КА-А40/3060-03 // СПС «КонсультантПлюс» ; постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 29.08.2005 № А56-6844/2005 // СПС «КонсультантПлюс» ; постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 31.03.2003 № Ф04/1441-201/А75-2003 // СПС «КонсультантПлюс».

¹² Цветкова Е. А. Правовые аспекты невыполнения налогоплательщиком неправомерных актов и требований налоговых органов и их должностных лиц // Налоги. 2019. № 5. С. 18.



По мнению Д. В. Тютина, смысл положения пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ состоит в отсутствии для налогоплательщика отрицательных последствий, если противоправность акта или требования налогового органа впоследствии будет установлена в законном порядке¹³. То есть право на самозащиту ставится в зависимость от последующей положительной оценки правоприменителя.

Такое понимание права сопряжено с высокими рисками для налогоплательщика. Из закона не следует, что неисполнение требований должностных лиц обусловлено их дальнейшим обжалованием и признанием незаконными. Все это приводит к тому, что налогоплательщик не может беспрепятственно воспользоваться правовыми возможностями, предоставленными законом. Оценка правомерности деятельности публичных органов в практической деятельности — это исключительная компетенция правоприменительного органа (суда или налогового органа), но не налогоплательщика.

Презумпция законности административных актов в отдельных случаях может даже вступить в коллизию с презумпциями добросовестности и невиновности, согласно которым поведение налогоплательщика также признается добросовестным и законопослушным, пока иное в установленном порядке не будет доказано.

В заключение отметим, что условия реализации права налогоплательщика, предусмотренного пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ, нуждаются, хотя бы в общем виде, в соответствующем разъяснении со стороны высших судебных органов (Пленума Верховного Суда РФ, Конституционного Суда РФ).

Практика показывает серьезную угрозу штрафных санкций для налогоплательщика в случае его неповиновения распоряжению публичного субъекта. Налогоплательщики и налоговые органы по-разному оценивают правомерность актов и действий. В соответствии с этим правом необходим действенный механизм, позволяющий сдерживать произвол налоговых органов и обеспечивающий высокую степень уверенности в отсутствии отрицательных последствий.

В целях устранения правовой неопределенности следует уточнить, что понимается под неправомерными актами и требованиями налоговых органов, в какой момент и по какой процедуре они становятся неправомерными, в каких случаях противодействие налогоплательщика законно и желательно. Необходимо предусмотреть гарантии безопасного неповиновения согласно максиме: *jus non habende, tute non paretur*.

Это возможно сделать через повышенную персональную ответственность должностных лиц налоговых органов за незаконные требования (ст. 35 НК РФ) и оперативный судебный контроль.

¹³ Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс», 2020.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Агеева Е. Ш.* Институт охраны и защиты прав предпринимателей : сравнительно-правовое исследование законодательств России и Англии. — М. : Статут, 2015. — 144 с.
2. *Долгополов О. И.* О некоторых вопросах невыполнения неправомерных актов и требований налоговых органов // СПС «КонсультантПлюс».
3. *Долгополов О. И.* О некоторых вопросах права налогоплательщиков требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах // СПС «КонсультантПлюс».
4. *Назаров В. Н.* Конституционные основы защиты прав налогоплательщика // Финансовое право. — 2007. — № 9. — С. 22—26.
5. *Тютин Д. В.* Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс», 2020.
6. *Цветкова Е. А.* Правовые аспекты невыполнения налогоплательщиком неправомерных актов и требований налоговых органов и их должностных лиц // Налоги. — 2019. — № 5. — С. 15—18.
7. *Щекин Д. М.* Юридические презумпции в налоговом праве : учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Академический правовой университет, 2002. — 252 с.