



УДК 347.9, 336.22

Юнев Даниил Юрьевич

Российский государственный университет правосудия

Факультет подготовки специалистов для судебной системы (очный

юридический факультет)

Россия, Москва

yunev2002@mail.ru

Yunev Daniil Yurievich

Russian State University of Justice

Faculty of Training Specialists for the Judicial System (full-time Faculty of Law)

Russia, Moscow

**ГОСУДАРСТВЕННОЕ УПРАВЛЕНИЕ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ:
ПРОБЛЕМЫ РАЦИОНАЛЬНОСТИ КОНТРОЛИРУЮЩЕГО
ВОЗДЕЙСТВИЯ И ОПТИМИЗАЦИИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ
НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ПРИ РАЗРЕШЕНИИ СПОРОВ**

Аннотация: в статье анализируются проблемы реализации налоговыми органами контрольных функций, обоснованности и оправданности контролирующего воздействия, а также определения размера возмещения расходов при вынесении решения в пользу проверяемого лица. Для решения этих проблем государству необходимо построить такую систему органов власти, в которой всякий спор будет разрешаться либо на досудебном уровне, либо, в случае выхода в суд гарантировалось положительное для государственного органа решение. Статья выполнена под научным руководством Ващекиной И.В., доцента кафедры информационного права, информатики и математики Российского государственного университета правосудия.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоги, налоговый орган, выездная проверка, судебная практика, судебные издержки.



**PUBLIC ADMINISTRATION IN THE TAX SPHERE: PROBLEMS OF
RATIONALITY OF CONTROLLING INFLUENCE AND OPTIMIZATION
OF THE FUNCTIONING OF TAX AUTHORITIES IN DISPUTE
RESOLUTION**

Annotation: the article analyzes the problems of the implementation of control functions by tax authorities, the validity and justification of the controlling influence, as well as determining the amount of reimbursement of expenses when making a decision in favor of the audited person. To solve these problems, the state needs to build a system of authorities in which any dispute will be resolved either at the pre-trial level, or, in case of going to court, a positive decision for the state body is guaranteed. The article was carried out under the scientific supervision of I.V. Vashchekina, Associate Professor of the Department of Information Law, Computer Science and Mathematics of the Russian State University of Justice.

Key words: tax control, taxes, tax authority, on-site inspection, judicial practice, court costs.

Статья 57 Конституции Российской Федерации закрепляет обязанность каждого платить налоги [1]. Исполнение налоговой обязанности находится под особым контролем со стороны государства, поскольку налоги являются основной доходной частью бюджета. Этот контроль осуществляется Федеральной налоговой службой и ее территориальными подразделениями [2], которые в совокупности образуют мощную систему обеспечения фискальной политики страны [3, с. 25]. Осуществляя контрольно-надзорные функции, налоговые органы обладают большим количеством полномочий, направленных не только на правильное исчисление и своевременную уплату налогов и сборов, но и на обеспечение принудительного взыскания указанных платежей. Фактически, существующая система налоговых органов представляет собой особенную часть государственного управления, основной целью которого



является обеспечение пополнения бюджета за счет реализации налоговой обязанности [4].

Однако налоговое бремя не должно становиться инструментом агрессивного негативного воздействия, применяемым по желанию правоприменителя в необходимых только ему самому условиях. Рассмотрим в качестве показательного примера действия налоговых органов при проведении налоговой проверки в отношении конкретной организации, опираясь на материалы судебного дела, рассмотренного арбитражным судом Архангельской области в 2021 году [5]. ИФНС по городу Архангельску была проведена выездная налоговая проверка, по итогам которой было принято решение о взыскании с организации недоимок по ряду налогов. Основанием для этого послужило установление налоговой инспекцией факта занижения размеров основных средств организации, а именно, здания торгового центра. В судебной инстанции налоговый орган настаивал на том, что стоимость здания составляет более 110 000 000 рублей, в то время как в документах бухгалтерской отчетности общества его стоимость равна 62 000 000 рублей. Поскольку организация находилась на упрощенной системе налогообложения, а значит, должна была укладываться в установленные для данного вида налогообложения рамки относительно стоимости основных ее средств, определение стоимости здания стало принципиально важным вопросом. Отметим, что решение подобных вопросов нередко представляет собой непростую задачу [6, с. 25]. На текущий момент стоимость основных средств организации может быть равна 150 000 000 рублей, что указано в пункте 16 части 3 статьи 346.12 Налогового кодекса [7]. Но в проверяемом 2015 году данный порог составлял только 100 000 000 рублей, а значит, если стоимость здания, как утверждала налоговая, составляет 110 000 000 рублей, то организация неправомерно находилась на упрощенной системе, а значит необходимо провести довызыскание неуплаченных по общей системе налогообложения сумм налогов и сборов.



Рассматривая судебные акты по данному делу, мы видим, что налоговый орган фактически проводил проверку на протяжении двух лет: 19.12.2018 было принято решение о проведении проверки, 30.12.2020 был вынесен оспариваемый в суде акт. Два года организация находилась под воздействием налогового органа, который не только осуществлял запросы на предоставление необходимой документации, но и несколько раз вызывал на допрос директора и главного бухгалтера общества, что также отражено в судебном решении. Следует обратить внимание на суммы, которые, по мнению налоговой инспекции подлежат внесению в бюджет. Обществу было предложено уплатить НДС за 1 – 4 кварталы 2015 года в сумме 4 751 099 рублей, налог на прибыль организаций в федеральный бюджет и бюджет субъекта Российской Федерации за 2015 год совокупно в сумме 2 047 504 рублей, налог на имущество организаций за 2015 год в сумме 4 443 864 рублей, пени по НДС в сумме 2 332 901,63 рублей, пени по налогу на прибыль организаций в федеральный бюджет и бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 1 006 740,89 рублей, пени по налогу на имущество организаций в сумме 2 178 184,4 рублей. Всего налоговый орган хотел взыскать с общества почти 17 000 000 рублей, из которых практически 5 500 000 являлись начисленными пенями.

Налоговый орган обнаружил недоимку только спустя три года, после закрытия рассматриваемого периода. При этом неизвестно, что послужило поводом для проведения выездной проверки общества, поскольку до этого момента за все года, начиная с 2006 (подача в налоговый орган первой бухгалтерской отчетности организации, где содержались указания о балансовой стоимости здания) по 2018 (принятие решения о проведении проверки) у налоговой инспекции не возникало претензий к размеру основных средств организации и стоимости спорного имущества. Более того, до 2015 года организация функционировала на протяжении 9 лет. Естественно, на момент проведения проверки в 2018 году налоговый орган не мог неограниченно проверять прошедшие годы, поскольку часть 4 статьи 89 Налогового кодекса



закрепляет срок, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки для проведения выездной налоговой проверки. Логичен вопрос: почему налоговый орган не заинтересовался налоговыми отчислениями организации раньше. Данные, содержащиеся в бухгалтерских отчетах, сформированных и поданных в налоговый орган еще в 2006 году, не были предметом оспаривания со стороны государственных органов, хотя там была четко отражена балансовая стоимость здания в размере 62 606 876 рублей, что также указано в решении суда. Аналогичная ситуация складывалась и в последующие годы. Даже если предположить, что реальная стоимость здания действительно превышает установленные на тот период пороги по УСН, возникает вопрос, почему налоговая инспекция не заинтересовалась данной организацией раньше. Подобные действия, а точнее бездействия налоговых органов можно считать халатностью. При неоднократном повторении подобных ситуаций бюджет имел бы колоссальную недоимку по уплате налогов и сборов данной организацией, которая при этом в силу наличия прямого пресекательного срока для осуществления проверки, не могла быть довыскана. И снова возникает вопрос, почему при получении первой бухгалтерской отчетности от организации налоговый орган не заинтересовался правильностью исчисления стоимости здания. Кроме того, 2015 год являлся последним годом, когда увеличение стоимости здания до указанных налоговым органом размеров могло стать основанием для довыскания неуплаченных сумм в бюджет, поскольку, как уже было сказано ранее, с 2016 года порог по стоимости собственных средств для нахождения на УСН был увеличен.

К исчислению стоимости здания со стороны налогового органа имеется также немало вопросов. Как следует из акта налоговой проверки от 09.12.2019 № 2.20-24/251, налоговым органом была проведена независимая экспертная оценка посредством привлечения специализированной организации. Подобные мероприятия являются достаточно дорогостоящими и трудоемкими, а покрытие



всех расходов по их проведению осуществляется из бюджетных средств. При этом, в судебном акте отсутствует ссылка на проведенную экспертную оценку. Налоговый орган просто отказался предоставлять ее в качестве доказательства по делу, поскольку организация-истец имела ряд претензий и замечаний к оценке (высказанных еще на стадии досудебного урегулирования спора), которые касались не только ее результатов, но и самого порядка проведения. Фактически бюджетные средства были израсходованы впустую.

Исчисление стоимости на основании документарных сведений также заставляет усомниться в компетентности проверяющих должностных лиц. В судебном решении указано, что при исчислении стоимости здания налоговый орган сложил стоимость здания из акта формы КС-11 и сумм, содержащихся в документах из которых данная стоимость и исчислялась. То есть фактически было проведено двойное сложение одних и тех же денежных средств.

Как указал истец, форма КС-11 представляет собой акт статистического учета. В соответствии с Постановлением Государственного Комитета Российской Федерации по статистике от 11 ноября 1999 года №100 "Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ", форма №КС-11 "Акт приемки законченного строительством объекта" применяется как документ приемки законченного строительством объекта при его полной готовности и соответствии проекту нормам, правилам и стандартам, и впоследствии служит основанием для предоставления в установленном порядке документов статистической отчетности о выполнении договорных обязательствах. Отсюда следует, что данный акт не может являться элементом бухгалтерской отчетности, поскольку на его статистическое назначение прямо указано в приведенном постановлении. Более того, как было сказано ранее, суммы, которые налоговый орган считал необходимым добавить к сумме по данному акту, уже были включены в акт, на что суд также обратил внимание. Никаких доказательств того, что указанная в форме КС-11 сумма была



уплачена только одному подрядчику, а не в совокупности за весь объем работ по возведению здания, налоговая инспекция не представила.

Обобщая вышесказанное, можно заключить, что подобная линия поведения налогового органа подрывает доверие налогоплательщика не только непосредственно к налоговой инспекции, проводившей проверку, но и ко всей системе налогообложения в стране [8, с. 108]. Беспочвенные нападки на организацию и попытки доказать что-либо, не предоставляя никаких доказательств, расходуя при этом бюджетные средства на проведение экспертиз и выездных проверок, которые, по сути ничего не дают негативно влияют на цельный образ фискальной политики государства и конкретных служащих большого аппарата налоговых органов [9, с. 101].

В действительности, если рассмотреть всю хронологию данного спора, начиная от вынесения решения о проведении проверки в 2018 году и заканчивая последним судебным актом, вынесенным арбитражным судом Архангельской области по вопросу распределения судебных расходов в июне 2022 года можно прийти к выводу что проверяемая организация почти 4 года находилась в состоянии некоторой неопределенности и борьбы с некачественно работающей системой [10]. Более того, если подробно рассмотреть решение суда о взыскании судебных расходов, можно обнаружить, что общество также понесло немалые финансовые затраты в целях защиты своих прав и законных интересов. Всего организация просила суд взыскать с ИФНС по городу Архангельску 418 612 рублей. Практически вся указанная сумма представляла собой расходы на представителя. При этом суд взыскал в пользу организации только 170 000 рублей. Легко заметить, что защищая свои интересы при недобросовестных действиях налогового органа, что подтверждается решениями в пользу общества, как первой, так и апелляционной инстанцией, организация понесла убытки в размере практически 250 000 рублей, которые составляют разницу между заявленными требованиями и фактически присужденной организации суммой судебных расходов. Данный факт можно



рассматривать как немаловажную проблему правового регулирования и судебной практики. Конечно, как указала налоговая инспекция, расходы на представителя должны быть обоснованы, доказаны, и иметь связь с рассматриваемым судом деле, что также подтверждается пунктом 10 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 21.01.2016 №1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела» [11]. При этом следует обратить внимание на мотивировку суда о несогласии с разумностью судебных расходов, заявленных стороной, для чего необходимо привести прямую цитату из текста судебного решения: «Суд считает, что стоимость услуг представителя является чрезмерной, поскольку доводы заявления в суд основаны и повторяют правовую позицию апелляционной жалобы на решение инспекции, рассмотрение дела прошло в три судебных заседания с общей продолжительностью 2 часа (с учетом предварительного судебного заседания и времени нахождения суда в совещательной комнате), отзыв на апелляционную жалобу был составлен на 1 листе и не содержал новых доводов, а сводился к общему выражению несогласия с жалобой; рассмотрение дела в апелляционной инстанции прошло в одно заседание, проведенного в режиме веб-конференции и заняло 22 минуты с учетом времени нахождения суда в совещательной комнате».

При оценке обоснованности размера судебных расходов суд рассчитывает время, которое заняло у представителя разбирательства по делу, а также объем отзыва, представленного на апелляционную жалобу. Далее суд указывает следующее: «Вместе с тем, суд принимает во внимание, что спор, возникший между обществом и инспекцией, являлся не простым, требовалась подготовка применительно к обстоятельствам конкретного дела, заявителем был представлен и проанализирован большой объем документов, проведены расчетные вычисления, представитель заявителя занимал активную позицию в судебных заседаниях, материалы настоящего дела составляют 10 томов.



Представителем заявителя добросовестно проведен достаточный объем работы, начиная с проверки приведенных налоговым органом расчетов, формирования правовой позиции по делу на стадии досудебного урегулирования спора, подготовки процессуальных документов, сбора доказательств, заканчивая участием в судебных заседаниях в арбитражных судах двух инстанций, а результаты судебного разбирательства свидетельствуют о качественном выполнении представителем своих обязательств».

В решении дается положительная оценка действий представителя, а также присутствует указание на трудоемкость процесса подготовки к судебному разбирательству. В совокупности фактор времени и фактор качества, оцененные судом, образуют вывод о необоснованности судебных расходов и о необходимости их уменьшения практически в три раза. Данное положение кажется крайне несправедливым по отношению к организации. Независимо от того, сколько времени провел представитель непосредственно в судебных заседаниях и какого объема были материалы, представляемые им в суд, при заключении договора на оказание юридических услуг был заранее оговорен размер выплат за конкретные действия. Последующие дополнительные соглашения о дополнительных суммах выплат касались конкретных действий представителя (составление апелляционной жалобы, представительство в апелляционном суде). Каждый денежный перевод был подтвержден соответствующим актом, предоставленным в качестве доказательств понесенных расходов в суд. Здесь есть необходимость вернуться к доводам суда о временных рамках участия представителя в деле.

Как следует из судебного решения, одним из условий договора было проведение консультаций по требованию заказчика, как устных, так и письменных. Суд, при исчислении времени, затраченного представителем, исходил только лишь из непосредственного участия в судебных заседаниях, игнорируя тот факт, что представитель мог каждый день встречаться с руководством организации и давать консультации по рассматриваемому делу.



Конечно, никаких материалов, указывающих на частоту или объем даваемых консультаций, обществом предоставлено не было, что в целом оправданно, поскольку истцу требовалось доказать фактически понесенные расходы, а не проводить параллель в отношении цены и качества оказанных услуг, представляя доказательства объема проведенной представителем работы.

Конечно, рассуждение о разумности понесенных расходов на представителя может носить исключительно субъективный характер. Даже руководствуясь разъяснениями Верховного суда (в контексте постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 21.01.2016 № 1), суд все же будет оценивать разумность расходов, исходя из своего внутреннего убеждения, поскольку суд пока еще представляет собой не беспристрастную вычислительную машину, опирающуюся на формальные алгоритмы, а конкретного человека, неспособного в полной мере опираться исключительно на объективные факты и доводы [12, с. 44]. Если посмотреть на соотносимость рисков и затрат, то можно сделать вывод, что организация, стремясь предотвратить материальные расходы в размере практически 17 000 000 рублей нанимает представителя, которому платит 420 000 рублей. Является ли данный расход обоснованным с точки зрения банальной экономии и предпринимательского расчета – очевидно, да.

Интересным в данной ситуации является то, что налоговая инспекция, фактически не имея никакой основательной доказательной базы, не только выходит на рассмотрение спора в суд первой инстанции, но и подает апелляционную жалобу, которую не подкрепляет никакими доказательствами и новыми аргументами, что можно усмотреть в решении по данному делу апелляционного суда [13]. И если спор, рассматриваемый в первой инстанции, еще можно считать оправданным, поскольку сотрудники ИФНС были убеждены в правоте своих доводов, то подача апелляционной жалобы и само производство в апелляционном суде (которое, как указал сам суд, длилось 22



минуты) было уже совершенно необоснованным и вызвало у организации дополнительные затраты на представителя.

Исходя из вышесказанного, следует заключить, что существует проблема определения справедливо понесенных судебных расходов, и этот случай, увы, не уникален [14]. В представленной ситуации и во всех схожих, когда компетентный государственный орган, штат которого укомплектован высококвалифицированными профессиональными кадрами, допускает вынесение подобного рода споров в судебную плоскость, совершенно игнорируя логичные и обоснованные доводы налогоплательщика и продолжая отстаивать свою неаргументированную позицию в вышестоящей судебной инстанции, необходимо возлагать на такой орган всю полноту финансовых затрат организации, которые она, естественно, может документально подтвердить. Эта проблема усугубляется развитием новых форм открытой организации бизнеса, которые в целом оказываются более эффективными в сравнении с традиционными схемами взаимодействия в государственных учреждениях [15, с. 37], и связан в основном не с сущностью судебных издержек, а именно со статусом и полномочиями государственных и муниципальных органов. Государство является гарантом собственного законодательства. Будучи особенной надобщественной надстройкой, оно должно организовать свою работу так, чтобы возникало как можно меньше споров между полномочными органами и субъектами, не обладающими властными полномочиями. В плоскости частного права граждане и юридические лица вольны самостоятельно и по своему усмотрению разрешать споры, пускай даже и совершенно лишены всякого смысла или основания. Право на судебную защиту гарантируется статьей 46 Конституции и его ограничение совершенно недопустимо. Когда же речь идет о спорах с государством, в лице его органов, необходимо понимать особенную роль государственного аппарата. Перемещение всякого спора в судебную плоскость и вынесение положительного для частных лиц и организаций решений в



большей мере говорит не о реализации статьи 46 Конституции, а об отсутствии достаточного уровня качества функционирования органа, с которым спорит вторая сторона. Государству необходимо построить такую систему органов власти, в которой всякий спор будет разрешаться либо на досудебном уровне, либо, в случае выхода в суд, решение всегда будет положительным для государственного органа, но не по причине особого статуса, а в силу обоснованности и доказанности сильной позиции по спорному вопросу.

Конечно, данный тезис и пути его реализации будут затрагивать не только процедурные моменты функционирования органов власти, но и в большей степени кадровый состав и уровень его профессиональной подготовки. Формирование столь устойчивого внутригосударственного механизма требует, несомненно, огромных временных и материальных затрат, в частности связанных с обучением и переквалификацией кадров. Но стремление к достижению такого уровня эффективности функционирования государственного управления должно быть основной целью всего госаппарата, поскольку подобная конструкция может не только в должной мере обеспечивать интересы страны, но и грамотно защищать права граждан и организаций, в том числе, и посредством исключения неоправданных и неправомерных негативных действий.

Список литературы:

1. Конституция Российской Федерации // «Российская газета». 1993. № 237, 25 декабря.
2. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (ред. от 17.08.2021) "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" // Собрание законодательства Российской Федерации. 2004. № 40. С. 3961.
3. Филиппова Н. А., Макевнина Д. Ю. Налоговый контроль: специфика, роль, место и значение в системе государственного контроля // Экономика и предпринимательство. 2012. № 2. С. 24–30.



4. Гостева М. Налоговое администрирование и налоговый контроль // Финансовая газета. 2007. №23. С. 3.
5. Решение Арбитражного суда Архангельской области от 16.08.2021 № А05-4788/2021 // картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru>
6. Ващекина И. В., Ващекин А. Н. Оптимизация экспертно-оценочной деятельности при сделках с недвижимостью: экономико-математическая модель // Недвижимость: экономика, управление. 2018. № 3. С. 23–29.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/>
8. Ахмадеев Р. Г. Влияние фискальной политики на деятельность индивидуальных предпринимателей // Вестник университета. 2019. № 9. С. 106-111.
9. Светозаров А. С. Проблемы налогообложения бизнеса в России // Вестник Московского государственного областного университета. 2020. № 2. С. 98-105.
10. Решение Арбитражного суда Архангельской области от 27.06.2022 № А05-4788/2021// Картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/>
11. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 21 января 2016 г. № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела» // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/>
12. Ващекин А. Н., Ващекина И. В. Нечеткий алгоритм распределения судебных дел в суде первой инстанции: формализация и математическое моделирование // Правовая информатика. 2017. № 3. С. 43–49.
13. Решение Четырнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 13.12.2021 № А05-4788/2021 // Картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru>



14. Баташев Р. В., Батаев И. Т. Камеральные налоговые проверки: результативность и проблемные аспекты реализации // Московский экономический журнал. 2019. № 12. С. 342-355.

15. Ващекин А. Н. Новые формы организации оптово-розничного звена в России – торговые корпорации как открытые системы // В сборнике: Ценности и интересы современного общества: материалы международной научно-практической конференции. Министерство образования и науки РФ; Московский государственный университет экономики, статистики и информатики. – М., 2015. С. 36–42.