

РЕАЛИЗАЦИЯ ПРИНЦИПОВ ПРАВОВОЙ ОПРЕДЕЛЁННОСТИ И СПРАВЕДЛИВОСТИ ПРИ ПРИВЛЕЧЕНИИ К ОТВЕТСТВЕННОСТИ КАК СПОСОБ СОКРАЩЕНИЯ КОЛИЧЕСТВА НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Шубина Надежда Сергеевна

*Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования «Московский государственный университет имени
М.В. Ломоносова»*

Студентка 4 курса бакалавриата по направлению подготовки «юриспруденция»

PRINCIPLES OF LEGAL CERTAINTY AND JUSTICE: REALIZATION DURING THE IMPOSITION OF SANCTIONS FOR DECLINE IN THE NUMBER OF TAX DISPUTES

Аннотация: Данная статья посвящена исследованию действующего способа определения размера ответственности за правонарушения с материальным составом и способов его совершенствования путем использования механизма определения размера санкции, основанного на объективных критериях, гарантирующего большую реализацию принципов правовой определенности и справедливости, с целью сокращения числа налоговых споров в России.

Abstract: this article is devoted to the study of current method and ways of improvement of admeasuring the penalty for materially defined offences based on principles of legal certainty and justice. Proposed new objective standards of the admeasuring are intended to reduce to decline in the number of tax disputes.

Ключевые слова: налоговая ответственность; правоприменительная практика; принципы налоговой ответственности; принцип справедливости; налоговые органы и налогоплательщики.

Keywords: tax liability; law enforcement; principles of tax liability; the principle of justice; inspectors and taxpayers.

Каждое государство заинтересовано в экономической активности налогоплательщика, являющейся источником объектов налогообложения, следовательно, оно заинтересовано и в совершенствовании механизма реализации им права на защиту во избежание злоупотреблений в сфере налогового контроля (особенно в части привлечения к ответственности), приводящих к чрезмерному ограничению свободы предпринимательства и собственности. Данное исследование посвящено анализу существующего в Российской Федерации механизма расчета санкций с точки зрения реализации принципов правовой определенности и справедливости и выработке предложений по его совершенствованию.

Действующий способ определения размера санкций за правонарушения с материальным составом обусловлен наличием праввосстановительных и штрафных мер ответственности. В соответствии с позицией Конституционного суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 06.02.2018 №6-П, применяются два механизма определения размера ответственности налогоплательщика:

- в отношении **праввосстановительных мер ответственности**, обеспечивающих исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, то есть погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога **посредством пеней**, по юридическому механизму действия максимально приближенных к аналогичному институту гражданского права [1];

- в отношении **штрафных**, возлагающих на нарушителей обязанность произвести **дополнительные выплаты** в качестве меры ответственности (наказания).

При исчислении размера праввосстановительных мер сфера усмотрения налогового органа ограничена определенными законом размерами налогов и пеней [2], установленными законодателем с учетом требований справедливости, соразмерности и иных конституционных и общеправовых принципов.

На первый взгляд штрафные меры ответственности должны так же соответствовать жестким требованиям закона, однако в отношении них **сфера усмотрения** налогового органа значительно шире, поскольку при назначении штрафа орган руководствуется не только установленным законом размером взыскания, определенного для каждого состава налогового правонарушения, но и положениями статьи 112 НК РФ, содержащей смягчающие и отягчающие ответственность обстоятельства, требующие субъективной оценки: тяжесть материального положения, тяжесть семейных и личных обстоятельств, также и иные, признанные судом или налоговым органом смягчающими ответственность – с одной стороны, открытый перечень смягчающих обстоятельство позволяет в некоторой степени индивидуализировать ответственность, однако на практике получается что основания, в одном случае признанные судом в качестве смягчающих [3], не принимаются во внимание во всех остальных [4].

Усмотрение (дискреция) для целей настоящего исследования целесообразно понимать как **выбор субъектом определенной цели и способов её достижения** [5] в рамках полномочий, установленных нормами права. Предполагается оценивать решения органов власти при применении дискреционных полномочий на предмет

целесообразности, поскольку они свободны в своей деятельности, в установленных рамках, их решение будет формально законным [6]. Однако неверно утверждать, что решение, принятое в рамках дискреционных полномочий, будет законным и не может быть предметом судебного разбирательства вследствие этого [7]. Усмотрение не исключает оценки дискреционных положений акта налогового органа судом в целях защиты налогоплательщика от возможного произвола правоприменителя.

Эффективность и законность использования усмотрения государственными органами в налоговых отношениях напрямую зависит от цели, которую преследует субъект, наделенный необходимыми полномочиями. Наибольшие противоречия в целеполагании возникают при решении вопроса о привлечении к ответственности налогоплательщика: применение относительно-определенных санкций как следствие индивидуализации санкции на основании отягчающих и смягчающих обстоятельств. Если целью субъекта будет максимальное исполнение фискальной функции, то свои полномочия он использует для того, чтобы максимально пополнить бюджет, невзирая на долгосрочные последствия, зачастую приводящие к банкротству налогоплательщика и его контрагентов в последующем. Если целью субъекта будет установление справедливой и соразмерной ответственности для налогоплательщика, то полномочия будут использованы для оценки вины нарушителя и применения смягчающих обстоятельств при возможности.

Усмотрение по своей природе субъективно и не может обеспечить достаточную правовую определенность и равенство субъектов, в связи с чем применяется, с одной стороны, к ограниченному количеству институтов, и с другой стороны характер данных институтов создает массовую разнородную практику в рамках одной правовой системы. Невозможность предусмотреть все многообразие фактов, которые могут быть приняты в качестве смягчающих ответственность обстоятельства и какая санкция в каждом конкретном случае (в том числе при совокупности нескольких смягчающих обстоятельств [8] будет справедливой, в нормативных актах обусловила наличие широкого усмотрения налоговых и судебных органов по данному вопросу (подпункт 3 пункта 1 статьи 112 НК РФ). Это породило абсолютно противоположную правоприменительную практику, которую представляется необходимым проанализировать на наличие принятия и не принятия в качестве смягчающих обстоятельств тех или иных фактов, не поименованных в статье 112 НК РФ, что составляет сферу усмотрения государственных органов.

Совершение налогового правонарушения впервые не поименовано в Налоговом кодексе в списке смягчающих обстоятельств, не установлено, какое правонарушение будет считаться совершенным впервые, но активно и противоречиво используется на практике.

Первоначально следует рассмотреть случаи принятия данного факта в качестве смягчающего ответственность. Исходя из буквального толкования положений пункта 3 статьи 112 НК РФ лицо считается подвергнутым налоговой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения и применении этой санкции, поэтому некоторые налоговые и судебные органы считают, что совершение лицом налогового правонарушения и истечение срока, в течение которого оно считается подвергнутым налоговой санкции, позволяют учесть в качестве смягчающего обстоятельство совершение правонарушения впервые. Данная позиция отражена в Постановлениях АС Московского округа от 30.05.2018г. по делу №А40-145559/2017, от 13.03.2017г. по делу №А40-53047/2016, в Постановлении АС Западно-Сибирского округа от 26.04.2013г. по делу №А45-19364/2012, в Решении ФНС России от 22.03.2016г. №СА-3-9/1218@.

Существует и актуальная практика, когда судебными и налоговыми органами не принимается совершение налогового правонарушения впервые в качестве смягчающих обстоятельств, чаще всего, данный факт оценивается как отсутствие отягчающих ответственность обстоятельств: Постановления АС Западно-Сибирского округа от 12.10.2015г. № Ф04-24397/2015 по делу № А27-3383/2015, от 05.04.2016г. № Ф04-1076/2016 по делу № А27-12990/2015, АС Московского округа от 11.04.2018г. № Ф05-4202/2018 по делу № А40-113319/2017, Определение Верховного Суда РФ от 02.10.2015г. №304-КГ15-11918 по делу №А27-13409/2014, в котором отдельно подчеркивается, что признание совершения правонарушения впервые смягчающим ответственность обстоятельством **является правом суда**.

Аналогичная противоречивая правоприменительная практика сложилась, например, при признании благотворительной деятельности в качестве смягчающего ответственность обстоятельства: Постановление АС Западно-Сибирского округа от 03.06.2014 по делу № А27-8854/2013, признавшее осуществление благотворительной деятельности в качестве смягчающего обстоятельства, ставит налогоплательщика в более выгодное положение по сравнению с Постановлением АС Северо-Западного округа от 06.12.2018 по делу №А52-5388, в котором указано, что благотворительность не может являться дополнительным смягчающим обстоятельством.

Таким образом, в отношении налогоплательщиков при прочих равных условиях принимаются прямо противоположные решения, что в иных правоотношениях являлось основанием для изменения норм закона после вмешательства Конституционного суда, поскольку не обеспечивало равенства перед законом и судом в процессе применения данных норм.

Поскольку признание того или иного факта в качестве смягчающего ответственность обстоятельства неразрывно связано с определением меры ответственности, следует проанализировать реализацию механизма

уменьшения санкции, который в соответствии с положениями статьи 114 НК также находится в сфере дискреционных полномочий, с точки зрения его соответствия принципам справедливости и соразмерности, то есть дифференциации ответственности.

Рассмотрим указанный институт на примере дела №А60-13158/2018, находившегося в производстве арбитражных судов Уральского округа, в связи с заявлением Общества к МИФНС о признании недействительным ненормативного правового акта. Судом, со ссылкой на доводы заявителя, было установлено, что сумма штрафа в соответствии со статьей 123 НК РФ составила 8054 рубля 20 копеек, а сумма пеней 14 рублей 22 копейки, что есть штрафная мера превысила компенсационную в 566 раз, а после рассмотрения налоговым органом смягчающих обстоятельств сумма штрафа составила 2013 рублей 55 копеек, что не в 566 раз, а в 140 раз превышает размер компенсационной меры ответственности [9]. В связи с небольшой суммой недоимки суммы не являются катастрофическими, однако данная ситуация является ярким примером несообразности карательной меры ответственности совершенному правонарушению и неэффективности использования смягчающих обстоятельств, также санкция не позволяет дифференцировать ответственность и не мотивирует налогоплательщика исполнить обязанность в более короткий срок, потому что в отличие от пени не увеличивается с течением времени. Также следует отметить, что заявительный характер защиты права налогоплательщика (в данном случае налогового агента) при существовании такой системы санкций и учета смягчающих обстоятельств становится обременительным и для налоговых органов, и для налогоплательщика: практически каждый раз по итогам проверки налогоплательщик вынужден заявлять о смягчающих обстоятельствах, а налоговый орган установить обоснованность их применения и исчислить новый размер штрафа.

Подводя промежуточный итог, следует отметить, что механизм учета фактов в качестве смягчающих обстоятельств, применяющийся на усмотрение государственных органов, и последующее уменьшение налоговой санкции не соответствуют общеправовым принципам правовой определенности, равенства субъектов перед законом и судом, справедливости и соразмерности ответственности, что позволяет говорить о необходимости их реформирования. Сложившаяся ситуация требует решения, которое не связано с усмотрением, субъективным по своей природе, и не поддающимся такому урегулированию, которое обеспечило бы конституционное право налогоплательщика на **равенство перед законом и судом при определении меры ответственности, а также реализацию принципа правовой определенности.**

Обращаться за защитой права, то есть возбуждать налоговый спор, налогоплательщика побуждает угроза нарушения его имущественного интереса зачастую посредством назначения чрезмерной санкции, когда налоговый контроль из инструмента налоговой политики превращается в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и собственности.

Поскольку защита собственных прав в налоговых отношениях в большей степени ложится на налогоплательщика, а пополнение бюджета в свою очередь зависит от количества налогоплательщиков и успешности их гражданско-правовой активности, в результате которой объекты налогообложения образуются в большей степени [10], а незаконное и необоснованное экономически взимание налогов, пеней, штрафов приводит к банкротству и сокращению численности субъектов налогообложения, эффективная для налогоплательщика защита прав выступает практически единственным институтом, способным обеспечить реальный баланс частных и публичных прав и интересов. Данный факт является основной причиной значительного числа налоговых споров, однако, если сокращение количества споров относительно размера налоговой обязанности без ограничения доступа к правосудию (посредством удорожания процедур оспаривания решений налоговых органов до такой степени, что ведение налоговых споров для большинства субъектов предпринимательства станет нецелесообразным) кажется маловероятным, то сокращение количества обжалований размера штрафов возможно, посредством замены способа определения размера санкции, предусматривающего усмотрение сотрудников налоговых органов, на более объективный.

Представляется необходимым ограничить усмотрение государственных органов при привлечении налогоплательщика к ответственности. Действующий механизм учета смягчающих обстоятельств не позволяет говорить о равенстве налогоплательщиков перед законом и о реализации принципа правовой определенности в полной мере: не позволяет выработать единый механизм снижения размера санкции в зависимости от степени вины, не стимулирует к более скорому исполнению обязанности в достаточной степени. Представляется разумным при исчислении санкции в составах правонарушений, причиняющих ущерб бюджету (122, 123 НК РФ), исчислять размер штрафа не от недоимки, а от размера пени: в данном случае размер штрафа зависел бы от степени вины налогоплательщика, поскольку пени начисляются на недоимку, от момента уплаты средств, причитающихся бюджету, возрастая одновременно с размером пени, что дифференцировало бы ответственность налогоплательщиков по объективным критериям и соответствовало принципу справедливости, а также устанавливало посильные штрафы. Для наглядности обратимся к таблице:

Д	Коэффициент	Недоимка	Пеня ставка	Пеня	Штраф ставка*	Штраф примечание	Штраф сумма
<i>Действующая система</i>							
1	1\300	4 млн	7,5	10000	20	От недоимки	800 000
2	1\300	4 млн	7,5	300000	20	От недоимки	800 000
<i>Предлагаемые изменения</i>							
1	1\300	4 млн	7,5	10000	20	От пени	2000
2	1\300	4 млн	7,5	300000	20	От пени	60 000

**Ставка штрафа может быть увеличена на усмотрение законодателя.*

Проблема соразмерности и справедливости налоговых санкций, учитывающих **размер и характер причиненного ущерба**, должна быть решена в законодательстве с учетом принципа экономической обоснованности, соразмерности ограничения экономических интересов, чтобы наказание было посильным и исполнимым. Если справедливый размер санкции будет определяться законом, а не правоприменителем, то налоговые органы и суды будут строго ограничены справедливыми предписаниями закона, что значительно снизит количество возникающих споров. Кроме того, представляется полезным дифференцировать ответственность налогоплательщика в зависимости от статуса субъекта в гражданском обороте (например, исходя из масштаба его хозяйственной деятельности) так, как это реализовано в Кодексе об административных правонарушениях РФ: очевидно, что одна и та же сумма штрафа с точки зрения субъекта малого предпринимательства и естественной монополии оценивается по-разному.

Таким образом, предложенные меры призваны сократить количество обжалований размеров штрафов налогоплательщиками путем предоставления дополнительных гарантий реализации общеправовых принципов: замена субъективной оценки объективными критериями – важный шаг для достижения устранения правовой неопределенности, изменчивости правоприменительной практики, экономическая обоснованность применения того или иного размера санкции – важная гарантия принципа справедливости в части дифференциации ответственности, наказание за причинение имущественного вреда бюджету не будет восприниматься как несправедливое, когда оно многократно превышает компенсационную меру за допущенное нарушение.

Список использованной литературы

1. Верстова М.Е. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов (проблемы теории и практики) / Отв. ред. засл. юрист РФ, д-р юрид. наук, профессор С.В. Запольский. СПб.: Центр подготовки персонала ФНС России, 2009. С. 239.
2. Волкова Н.Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М. 2008. 24 с.
3. Постановления Арбитражного суда Московского округа от 13.03.2017 по делу № А40-53047/2016, от 30.05.2018 по делу № А40-145559/2017 [Электронный ресурс]: Доступ из интернет-ресурса судебных и нормативных актов «Sudact.ru».
4. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.04.2018 № Ф05-4202/2018 [Электронный ресурс]: Доступ из интернет-ресурса судебных и нормативных актов «Sudact.ru».
5. Малиновский А.А. Усмотрение в праве // Государство и право 2006 №4 С. 102-104.
6. Демин А.В. Дискреция в налоговом праве // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. №1. С. 8-12.
7. Соловей Ю.П. Дискреционный характер административного акта как обстоятельство, исключающее судебную проверку его законности // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2019. №4. С. 72-99.
8. Журавлева О. О Налоговые санкции: понятие, система и перспективы развития // Журнал российского права. 2014. №10. С. 112-124.
9. Решение Арбитражного суда Свердловской области от 19.07.2018г. по делу №А60-13158/2018 [Электронный ресурс]: Доступ из интернет-ресурса судебных и нормативных актов «Sudact.ru».
10. Налоговое право России / Отв. ред. Ю.А. Крохина. – М.: НОРМА, 2003. С.105.